UNIVERSITATEA TEHNICĂ "GHEORGHE ASACHI" DIN IAŞI

SISTEMUL CONTABIL ROMÂNESC

Asist. dr. SÎRBU FLORENTINA

CUPRINS

1 NORMALIZAREA CONTABILĂ – BAZĂ A SISTEMELOR CONTABILE PERFORMANTE

Pentru a putea funcţiona şi îndeplini obiectivele, orice economie reuneşte mai multe componente care interacţionează, servind astfel la „finalizarea proceselor şi obţinerea rezultatelor”[1]. Una dintre componentele cele mai importante ale unei economii este sistemul contabil care reprezintă reprezintă ansamblul de teorii, principii, procedee, reglementări, metode şi tehnici de lucru, al cărui obiectiv este obţinerea, prelucrarea, stocarea şi transmiterea informaţiilor financiar – contabile. Reglementările contabile (norme contabile impuse printr-o normă juridică), care rezultă din legi naţionale, ordonanţe şi din directive au drept scop asigurarea comparabilităţii situaţiilor financiare ale diferitelor întreprinderi.

Procesul de normalizare, care constă în elaborarea şi aplicarea de norme, reguli şi principii, reprezintă o caracteristică a economiei moderne şi are drept obiectiv obţinerea de informaţii contabile omogene, prin găsirea unui punct de echilibru sub presiunea provocărilor mediului economic.

Procesul de normalizare stă la baza reglementării practicii contabile, conducând la dezvoltarea teoriei contabile. Astfel, normalizarea contabilităţii este şi o „activitate de cercetare ştiinţifică, de fundamentare şi perfecţionare a conceptelor, procedeelor şi terminologiei contabile”[2].

1.1 Definiţii ale normalizării contabile în literatura de specialitate

În majoritatea ţărilor contabilitatea este supusă procesului de normalizare. Procesul de normalizare contabilă îşi are originea în perioada medievală, când au apărut primele coduri referitoare la activitatea comercială. Codul de comerţ sau Codul Savary din Franţa pot fi elocvente în acest sens. Cu toate acestea, „rădăcinile” dezvoltării normalizării contabile le regăsim în primele decenii ale secolului al XX-lea.

---

[1] Bogdan, V., *Armonizarea contabilă internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2004, p. 123.
[2] Matiş, D., coordonator, *Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice,* Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, p. 49.

În literatura de specialitate normalizarea contabilă este definită astfel[3]:

- "procesul prin care se armonizează prezentarea documentelor de sinteză, metodele contabile şi terminologia" [4](J. F. Casta);
- "normalizarea contabilă este o abordare colectivă care vizează mai mult perfecţionarea cunoaşterii, decât să explice consecinţele, dificultăţile, limitele şi … pericolele"; "ea are în definitiv avantajul enorm de a lăsa câmp liber reflecţiei"[5] (B. Colasse);
- "puterea publică vede procesul de normalizare ca un domeniu care îi revine de drept şi care îi permite să dirijeze activitatea economică în sensul separat. Profesia contabilă consideră procesul de normalizare contabilă ca o probă a independenţei sau a autonomiei ei şi ca o expresie a justeţei judecăţii sale profesionale şi a nivelului său ridicat de expertiză"[6] (A. Naciri);
- "normalizarea contabilă constă în definirea de norme şi aplicarea acestora"[7]; (N. Feleagă);
- „este o activitate socială supusă presiunii grupurilor interesate în redistribuirea bogăţiei"[8] (I. Ionaşcu);
- "este un sistem uniform de organizare conceput pentru ansamblul de contabilităţi ale întreprinderilor productive dintr-o naţiune sau dintr-un grup de naţiuni, oricare ar fi sectorul de care ele aparţin:

- sectorul primar al agriculturii, creşterii animalelor, pescuitului sau extracţiei miniere;
- sectorul secundar al industriilor de transformare;
- sectorul terţiar al comerţului şi serviciilor"[9](F. Rousse);

- Din altă perspectivă normalizarea poate fi definită ca o iniţiativă a profesiei contabile de a concepe reguli şi norme contabile care nu sunt considerate legi, normalizatorii neavând putere legislativă.

Constatăm astfel că normalizarea contabilă este **un proces de elaborare şi aplicare de norme, reguli şi principii, în acelaşi spaţiu geopolitic, care are ca obiectiv final obţinerea de informaţii contabile omogene, deci comparabile**. Cu alte cuvinte este

---

[3] Sîrbu, F., *Normalizarea contabilă*, Lucrările celei de-a XII-a Conferinţe Române de Textile -Pielărie, Iaşi, 2002, p. 200.
[4] Casta J. F., *La comptabilité et ses utilisateurs,* în Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 263.
[5] Colasse B., *Comptabilité Générale (PCG, IAS/IFRS et Enron),* Economica, 9ème édition, Paris, 2005, p.29.
[6] Naciri A., *Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain* , RFC, septembrie,1986 în Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară* , vol. 1, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 268.
[7] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară* , vol. 1, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 261.
[8] Ionaşcu, I., *Epistemologia contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1997, p. 79.
[9] Rousse, F., *Normalisation comptable, principes et practiques*, Collection Méthodologie, Editura Ministère de la Coopération et du Développement, Paris, 1989, p. 81.

necesar a stabili obiectivele, a unifica terminologia şi a lua în considerare opiniile profesiei contabile care nu are putere legislativă.

Normalizarea contabilităţii reprezintă o caracteristică a economiei moderne, scopurile ei fiind multiple, urmărind în principal ca modul de prezentare a informaţiilor prin conturile anuale să fie echivalent de la o întreprindere la alta, contribuind astfel la asigurarea inteligibilităţii şi comparabilităţii situaţiilor financiare.

1.2 Scopul normalizării contabile

Profesorul N. Feleagă precizează că procesului de normalizare i se pot ataşa trei **scopuri** fundamentale:

- obţinerea, de către puterea publică, a unei informări omogene, referitoare la întreprinderi;
- valorificarea informaţiilor contabile de către utilizatorii externi, în special în ceea ce priveşte comparaţiile în timp şi spaţiu (între întreprinderi);
- contribuţia la o alocare mai bună a resurselor financiare, la nivelul unei ţări.[10].

Profesorul D. Matiş precizează că scopul normalizării este „elaborarea şi aplicarea unor concepte, metode, reguli şi proceduri privind producţia şi utilizarea informaţiei contabile în vederea asigurării comparabilităţii informaţiilor în timp (normalizarea temporară) şi în spaţiu (normalizare spaţială)”[11].

O *contabilitate normalizată permite întreprinderii* să dispună:

- de o memorie ordonată a faptelor, operaţiilor, rezultatelor şi situaţiilor, pentru:
  - a realiza comparaţii între perioade succesive şi între întreprinderi ale aceluiaşi sector de activitate;
  - a pregăti acţiuni viitoare, plecând de la evenimente trecute;
  - a îndeplini obligaţiile sale, vizavi de diferitele categorii de terţi (asociaţi, puterea publică, creditori, investitori, salariaţi tec);
- de un instrument de comunicare caracterizat printr-un limbaj inteligibil.

Normele contabile (rezultatul procesului de normalizare contabilă) vor trebui recunoscute, în primul rând, din punct de vedere social pentru aplicarea cu succes în practică a acestora. Un factor important în acest sens îl reprezintă culturile naţionale, deoarece fiecare

---

[10] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1, Editura Economică, Bucureşti,1998, p. 263.
[11] Matiş, D., *Contabilitatea operaţiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, p. 37.

stat percepe în mod diferit caracterul şi conţinutul, atât al normelor contabile cât şi al informaţiilor furnizate de acestea.

Modul de aplicare al acestor norme contabile, chiar şi identice din punct de vedere al conţinutului şi modului de prezentare a informaţiilor contabile, a determinat crearea următoarelor tipuri de normalizare contabilă:

- ***normalizarea legală sau reglementară***, în care produsele acestui proces sunt aplicate în practică prin intermediul legislaţiei naţionale a fiecărui stat;
- ***normalizarea profesională***, în care acestea sunt aplicate în practică prin intermediul profesiei contabile, iar prin aceasta la restul utilizatorilor.

1.3 Limitele şi avantajele normalizării contabile

Dezbaterile privind necesitatea normalizării contabile au un caracter controversat. Există cercetători care se declară împotriva acesteia, alţii o consideră absolut necesară. Opoziţia între contestatarii şi susţinătorii normalizării contabile reprezintă, de fapt, opoziţia între limitele şi avantajele acesteia.

Limitele normalizării contabile

Cei care se opun îşi susţin poziţia prin argumente de ordin istoric, politic şi economic.

Argumente istorice: În urma explorărilor făcute, numeroşi cercetători (Benson,1969, Dillon,1977, Dubis şi Neimark,1982 etc.) au concluzionat că, în perioada în care contabilitatea nu era normalizată, comunicarea informaţiilor contabile, deşi voluntară, se făcea la un nivel optim. În opoziţie cu aceştia, Flynn, Edwards etc. furnizează, pentru aceeaşi perioadă, exemple de manipulare a practicilor contabile: pentru a netezi rezultatul, societăţile făceau transferuri necomunicate între contul de profit şi pierdere şi un cont de rezerve secrete.[12]

Mai mult, unii dintre contestatari consideră apariţia normalizării "o interpretare istorică accidentală" [13], rezultat al crizei bursiere şi informaţionale din 1929-1933. Ei susţin că dacă nu apărea criza, normalizarea contabilă nu ar fi existat.

[12] Malciu, L., *Cererea & oferta de informaţii contabile*, Editura Economică, 1998, p. 85.
[13] Efectul crizei din 1929-1933 asupra normalizării contabile a fost analizat, pentru prima dată în literatura românească de către profesorul N. Feleagă, în capitolul "Contabilitatea în Statele Unite ale Americii" din lucrarea *Sisteme contabile comparate* , Editura Economică 1995.

În SUA anilor '20 erau la modă discuţiile despre bursă, despre posibilităţile de investire şi câştigurile aduse de acestea. Cu sau fără cunoştinţe despre mecanismele pieţei bursiere, investitorii foloseau informaţiile contabile din bilanţ şi contul de profit şi pierdere care îi încurajau să cumpere acţiuni. În plus, ei credeau că evoluţia cursurilor acţiunilor cotate nu putea fi decât una ascendentă.

Dar informaţiile contabile erau produse având la bază o mare varietate de practici contabile, deoarece nu existau principii contabile uniform aplicabile de către cei care produceau şi difuzau astfel de informaţii.

Pe acest fundal, la 24 octombrie 1929, celebra „zi neagră de joi", piaţa bursieră s-a prăbuşit, bursa din Wall Street s-a închis, iar investitorii şi-au pierdut plasamentele[14]. Efectul a fost devastator, investiţiile fiind îngheţate, iar declinul economic american fiind fără precedent.

Criza din 1929 a însemnat un moment de cotitură în derularea procesului investiţional şi, în acelaşi timp, un punct de pornire în reglementarea acestui proces, pornind de la informaţiile puse la dispoziţia investitorilor şi până la derularea efectivă a tranzacţiilor.

Guvernul american a hotărât reglarea contabilităţii firmelor, astfel ca toţi investitorii să dispună de informaţii contabile comparabile, prin utilizarea de către toţi cei care întocmesc şi difuzează situaţii financiare a unor „principii contabile general acceptate". Astfel, a fost creată agenţia guvernamentală Securities and Exchange Comission – SEC, cu scopul de a emite reguli contabile pentru firmele cotate la bursă.

La rândul ei, SEC a mandatat organismul profesiei contabile americane să emită principii contabile general acceptate (US GAAP: Generally Accepted Accounting Principles), proces care s-a întins între anii 1939-1973[15].

Considerăm că acestea sunt motivele pentru care putem considera că la baza procesului de normalizare contabilă stau atât „furtunile de pe pieţele financiare" cât şi „reacţiile întârziate" la cerinţele mediului economic.

Argumente politice: Obiectivul principal al normalizării nu este eficienţa economică sau conceptul de echitate, ci "întâlnirea" cererii unor grupuri interesate. "Elaborarea normelor contabile este, mai degrabă, un produs al acţiunilor politice decât al descoperirilor logice şi empirice. De ce? Pentru că elaborarea normelor este o decizie socială. Normele stabilesc restricţii de comportament şi acestea trebuie acceptate de către părţile

[14] Ionaşcu, I *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane. Studii privind paradigmele şi practicile contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 67.
[15] Ibidem, p. 68.

afectate. Acceptarea poate fi forţată sau voluntară. Într-o societate democrată obţinerea acceptării este un proces complicat, care necesită multă muncă în domeniul politic".[16]

Argumente economice: procesul de normalizare implică un volum mare al costurilor. Aceste costuri pot fi directe sau indirecte. Cele directe cuprind resursele consumate de organismul de normalizare pentru a dezvolta divulgarea financiară şi pentru a întări conformitatea cu normele. Costurile indirecte rezultă din impactul normalizării asupra deciziilor de investiţii, finanţare şi producţie.

Avantajele procesului de normalizare:

Procesul de normalizare trebuie să găsească un punct de echilibru sub presiunea provocărilor mediului economic. Informaţia contabilă ar trebui să se apropie de optimul social. În condiţiile în care, pe de o parte, regăsim comportamentul managerilor în momentele grele ale firmei când cosmetizează informaţiile contabile înainte de a fi divulgate utilizatorilor, iar pe de altă parte, regăsim varietatea procedurilor contabile aflate la dispoziţia furnizorului de informaţii contabile, şi impactul diferit al fiecărei opţiuni asupra procesului decizional.

Cu toate acestea, informaţia contabilă reprezintă principalul suport decizional al utilizatorilor, procesul de normalizare reprezentând astfel principalul aliat al utilizatorilor informaţiei contabile în constituirea adevărului contabil.

Avantajele oferite de normalizare sunt incontestabile. Ele ar putea fi sintetizate astfel:[17]

- perfecţionarea contabilităţii;
- o mai bună înţelegere a contabilităţilor;
- uşurarea controlului asupra contabilităţii;
- compararea informaţiilor contabile (în timp şi spaţiu);
- consolidarea contabilităţilor în cadrul mai extins al grupurilor, sectoarelor de activitate, regiunilor sau naţiunii;
- elaborarea datelor statistice.

În opinia noastră, *în absenţa normalizării*:

- managerii ar avea o influenţă monopolistă asupra informaţiilor conţinute în situaţiile financiare anuale, care reprezintă principala sursă disponibilă pentru utilizatorii externi.

[16] Horngren, citat de Naser, K., în lucrarea *Creative Accounting: its nature and us*e, în Malciu L., *Cererea & oferta de informaţii contabile* , Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 86.
[17] Claveranne, J., Darney, J.*, Comptabilité et entreprise, Comptabilité générale, Applications et réflexions*, Quatrième édition, Editura Economica, Paris, 1991, p. 37.

În plus, ei sunt reticenţi în a dezvălui veştile rele, manipulând astfel procesul de divulgare a informaţiilor, astfel încât, pe piaţă, să nu mai existe o distincţie clară între efectele reale şi efectele contabile;

- unii investitori ar putea fi uşor induşi în eroare de faptul că firme comparabile utilizează tehnici contabile diferite, ei fiind incapabili să realizeze o ajustare a procesului decizional în funcţie de tehnicile alese;
- nu se poate face distincţie între acţiunile firmelor eficiente şi ale celor ineficiente, în cazul în care se folosesc mai multe baze de evaluare (cost istoric, valoare de piaţa, valoare justă);
- conduce la lipsa comparabilităţii şi deci a utilităţii informaţiilor datorită existenţei mai multor metode de evaluare pentru acelaşi eveniment, dar şi tendinţei managerilor de a prezenta o imagine dorită.

1.4 Normalizare regională. Normalizare internaţională

Normalizarea contabilă (naţională, regională şi internaţională) are loc “pe fondul nevoii de universal în contabilitate, complementul său fiind armonizarea contabilă internaţională”[18]. Aceasta nu înseamnă uniformizarea şi unificarea normelor contabile, obiectivul armonizării contabilităţii fiind, în principal, asigurarea posibilităţii înţelegerii informaţiilor financiar-contabile, furnizate prin rapoartele financiare anuale ale întreprinderilor, de către diverşi utilizatori.

Prin noţiunea de normalizare contabilă internaţională trebuie realizată diferenţierea dintre normalizarea contabilă realizată de organismele contabile internaţionale, care nu aparţin prin cultură şi influenţe unei naţiuni anume, şi normalizarea contabilă regională, care din punct de vedere al culturii şi influenţelor înglobează un conglomerat de asemenea elemente. Aducerea la un numitor comun a elementelor prezentate de cele trei categorii de normalizare contabilă se realizează prin procesul armonizării contabile, noţiune care, spre deosebire de normalizare, nu se poate divide prin prisma raportului naţional - regional - internaţional.

În ceea ce priveşte **normalizarea regională (europeană**), aceasta se realizează prin Directivele CEE, respectiv Directiva a IV-a privind conturile individuale, Directiva a VII-a privind conturile consolidate şi Directiva a VIII-a privind certificarea conturilor.

[18] Ristea, M., Dumitru, G., *Contabilitate aprofudată* , Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005, p. 9.

Pe plan **internaţional,** normalizarea contabilă se realizează prin standardele internaţionale de contabilitate (IAS) Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS), elaborate de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASB). „Aceste standarde reprezintă un ansamblu de principii, reguli şi metode contabile corelate între ele, fiind în acelaşi timp instrumente de influenţare a reglementărilor naţionale în domeniul contabilităţii şi practicilor contabile”[19].

În ceea ce priveşte referenţialul contabil românesc, acesta s-a concretizat în “**Sistemul contabil al agenţilor economici**”, care cuprindea: *Legea Contabilităţii nr. 82/1991; H.G. nr. 704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii Contabilităţii, Planul de conturi general; Normele metodologice de utilizare a conturilor, Nomenclatorul registrelor contabile şi a formularelor referitoare la activităţile financiare şi contabile; Normele de utilizare a registrelor de contabilitate; Bilanţul contabil şi Normele metodologice pentru elaborarea şi prezentarea bilanţului contabil*

Progresul armonizării se poate realiza pe două căi:

- să se aleagă subiectele ale căror direcţii sunt deja trasate în sistemele contabile naţionale şi să se încerce apropierea acestor direcţii spre o destinaţie comună;
- să se studieze problemele contabile noi, să se propună o soluţie de rezolvare a lor, evitându-se astfel disparităţile naţionale.

Prima cale reprezintă metoda tradiţional utilizată de instituţiile de normalizare, prin care se încearcă armonizarea contabilă la nivel mondial.

Cea de-a doua modalitate este mai aventuroasă, presupunând angajarea pe un teren viran, studierea unor probleme noi, care n-au cunoscut încă o soluţionare, pentru a propune un demers comun. Totuşi, ea reprezintă o alternativă mai avantajoasă, în anumite situaţii, deoarece propune o soluţie unică de rezolvare a unei speţe care poate fi preluată de sistemele contabile naţionale, spre deosebire de prima cale în care trebuie aduse la acelaşi numitor comun soluţii diferite, adânc înrădăcinate în practică. Cele două căi pot fi urmate simultan cu succes, aşa cum o demonstrează experienţa mai multor organisme internaţionale angrenate în procesul normalizării contabilităţii.

Indiferent de modalităţile alese pentru realizarea normalizării, practica demonstrează că aceasta este caracterizată de utilizarea unor cadre conceptuale ale contabilităţii.

[19] Nobes, C**.,** *International classification of financial reporting*, în Colasse, B., *Comptabilité (PCG, IAS/IFRS et Enron),* Economica, 9ème édition, Paris, 2005, p.67.

Abordarea procesului de normalizare a contabilităţii se poate realiza sub două aspecte: ***tehnic şi economic.***[20]

Abordarea tehnică constă în normalizarea contabilităţii la nivelul unei ramuri de activitate, în baza unui inventar al nevoilor de gestiune şi informare care serveşte la stabilirea nomenclaturii conturilor şi modelelor de situaţii financiare (a fost practicat pe plan mondial la nivelul companiilor de asigurări). În acest caz se procedează la o normalizare sectorială a contabilităţii, mai puţin practicabilă în condiţiile contemporane, deoarece întreprinderile desfăşoară activităţi specifice mai multor sectoare de activitate.

Abordarea economică este caracterizată de universalitatea normelor sale la nivelul întregii economii, preocuparea principală fiind elaborarea unui cadru normativ comun, pe baza căruia pot fi aduse şi adaptări sectoriale. Normalizarea contabilităţii "nu poate acoperi toate particularităţile; din acest motiv, în ţările cu plan contabil general s-au prevăzut complemente la aceste planuri, pentru a rezolva problemele specifice ale diferitelor sectoare."[21] Este modalitatea cea mai simplă şi, în acelaşi timp, cea mai agreată în practica normalizării.

1.5 Procesul de elaborare a normelor din România versus procesul de elaborare a normelor internaţionale

Activitatea de normalizare contabilă este caracterizată prin următoarele elemente:
- un plan contabil general (P.C.G);
- o definire strictă a conţinutului fiecărui cont din P.C.G;
- elaborarea de modele ale situaţiilor de informare contabilă periodică.

Efortul de normalizare se concretizează în definirea de postulate, principii şi norme contabile[22].

Un **postulat contabil** [23] reprezintă o propoziţie a cărei acceptare este cerută pentru a realiza o demonstraţie. Postulatele contabile au la bază observaţiile făcute asupra:
- mediului economic, politic, juridic şi social;

[20] Rousse, F., *Normalisation comptable, principes et practiques*, Collection Méthodologie, Editura Ministère de la Coopération et du Développement, Paris, 1989, p. 42.
[21] Feleagă, N., şi colectiv, *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996, p. 18.
[22] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică,1998, vol. I, p. 259.
[23] Lauzon, L., în Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică,1998, vol. I, p. 260.

- identificării utilizatorilor de informaţii financiare şi a necesităţilor informaţionale ale acestora;
- obiectivelor informării financiare.

Principiile contabile[24] sunt elemente contabile care ghidează normalizatorii în elaborarea de norme contabile, plecând de la postulatele contabile. În acelaşi timp ele sunt elemente de sprijin pentru producătorul de informaţii financiare, în vederea unei corecte contabilizări a tranzacţiilor şi altor evenimente, precum şi pentru o reprezentare fidelă a situaţiei financiare, a performanţelor şi a evoluţiei situaţiei financiare, prin intermediul documentelor de sinteză. Totodată principiile contabile constituie ghiduri pentru auditori în activitatea lor de certificare a conturilor.

În ceea ce priveşte gradul de generalitate, principiile contabile au un grad mai mic de generalitate decât al postulatelor, dar mai mare decât al normelor contabile.

Normele contabile reprezintă reguli precise de evaluare, de înregistrare, de clasificare şi de prezentare a informaţiilor.[25] Ele au un grad mai mic de generalitate decât postulatele şi principiile contabile. De aceea, în condiţiile unor schimbări importante în mediul economic şi social, normele sunt modificate sau chiar înlocuite cu altele care răspund mai bine cerinţelor noului mediu.

Planul contabil general francez defineşte ***norma*** ca o *dată de referinţă,* care rezultă dintr-o *alegere colectivă* raţională, în vederea soluţionării unor *probleme repetitive:*

- *dată de referinţă*: în contabilitate referinţa provine din reguli legislative, dispoziţii reglementare, din jurisprudenţă sau din uzanţele profesionale (surse de drept);
- *alegeri colective*: toţi actorii jocului social au dreptul sa participe la elaborarea de norme;
- *problemele repetitive*: sunt soluţionabile printr-o singură normă.

În timp ce normele contabile pot varia de la o firmă la alta, de la o ramură la alta, chiar dacă situaţiile financiare sunt asemănătoare, postulatele şi principiile rămân aceleaşi.

Altfel spus, *orice proces de normalizare impune obligatoriu două laturi: definirea normelor şi aplicarea lor, pentru asigurarea armonizării*. Având în vedere că elaborarea normelor, aplicarea şi controlul modului de aplicare a lor presupune inevitabil intervenţia factorului uman, pe lângă definirea normelor şi aplicarea lor, normalizarea contabilităţii trebuie să-i includă, de asemenea şi pe contabili.

---

[24] Casta, J. F., *La comptabilité et ses utilisateurs,* în Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară,* Editura Economică,1998, vol. I, p. 260.
[25] Feleagă, N., coordonator, *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996, p. 18.

Pentru a *avea recunoaştere generală* o normă ar trebui să aibă unele din următoarele *calităţi*[26]:

- să fie coerentă cu obiectivele informării financiare;
- să decurgă, în mod logic, din postulatele şi principiile contabile;
- să fie utilizată într-un număr suficient de cazuri, atunci când circumstanţele o justifică;
- să fie recunoscută, eventual, de organismele profesiei contabile;
- să primească sprijinul organismelor guvernamentale;
- să obţină acordul universitarilor cu vastă experienţă, membri ai asociaţiei profesorilor universitari de contabilitate şi ai institutelor de cercetare contabilă;
- să primească sprijinul majorităţii utilizatorilor de informaţii financiare;
- să primească sprijinul majorităţii contabililor şi cabinetelor de expertiză contabilă;
- să primească sprijinul majorităţii întreprinderilor;
- să fie în armonie cu normele contabile internaţionale, formulate de IASC.

Procesul de elaborare a unei norme contabile, în ţara noastră, cuprinde următoarele etape[27]:

- desemnarea unui grup de lucru (este format, de regulă, din angajaţi ai Direcţiei de Reglementări Contabile), care să elaboreze un proiect de normă;
- proiectul realizat este analizat şi aprobat de către serviciile Direcţiei de reglementări contabile din cadrul Ministerului Finanţelor;
- proiectul aprobat la nivelul Direcţiei de Reglementări Contabile este difuzat, pentru culegerea de observaţii, unor agenţi economici, unor membri ai profesiei şi unor universitari;
- proiectul, corectat cu observaţiile primite, este difuzat spre avizare altor direcţii din cadrul Ministerului de Finanţe, care au tangenţă cu problema ce trebuie soluţionată;
- după toate aceste avizări, proiectul de normă este supus aprobării ministrului finanţelor.

Înainte de a emite un punct de vedere personal despre demersul normalizator în ţara noastră, considerăm interesantă o prezentare succintă a ***procesului de elaborare a normelor internaţionale IAS / IFRS (due process)***. În esenţă, procesul de elaborare a IAS a cuprins următoarele ***etape***:[28]

---

[26] Lauzon, L, *Fondements conceptuels de la comptabilité financière*, în Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică,1998, vol. I, p. 266.
[27] Malciu L., *Cererea & oferta de informaţii contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 129.
[28] Raffournier, B., *Les normes comptables internationales*, Editura Economică, Paris, 1996, p. 39.

- Consiliul IASB alege un subiect considerat ca necesitând o normalizare contabilă internaţională şi desemnează un grup de lucru (steering committee) însărcinat cu studierea problemelor pe care le ridică subiectul şi cu elaborarea unui sumar al punctelor ce trebuie tratate. După ce a primit comentariile Consiliului, grupul de lucru întocmeşte un proiect de declaraţie de principii (draft statement of principles). Acest document are două obiective: i) să prezinte principiile care vor sta la baza viitorului proiect de normă; ii) să descrie soluţiile avute în vedere şi motivele care ar putea determina acceptarea sau respingerea acestora.
- Proiectul de declaraţie de principii este trimis organizaţiilor membre, membrilor Comitetului consultativ şi altor organizaţii interesate.
- Pe baza observaţiilor primite, grupul de lucru redactează o versiune definitivă, numită declaraţie de principii (statement of principles), pe care o supune spre aprobare Consiliului.
- Odată aprobată declaraţia de principii, grupul de lucru întocmeşte un proiect de normă (exposure draft), pe care îl supune, de asemenea, aprobării Consiliului. Dacă 2/3 din membrii Consiliului aprobă proiectul, acesta este publicat în vederea culegerii de comentarii din partea persoanelor interesate. Durata perioadei de consultare este, de regulă, şase luni.
- Pe baza comentariilor primite, grupul de lucru elaborează un proiect de normă, pe care îl supune spre aprobare Consiliului. Norma este considerată adoptată dacă ea este aprobată de 3/4 din membrii Consiliului.

Odată cu reforma IASC s-a schimbat şi denumirea standardelor internaţionale care vor fi elaborate. Acestea se numesc standarde internaţionale de raportare financiară – IFRS. Procesul de elaborare a IFRS (due process) este structurat ca în figura 1.1.

Compararea demersului normalizator din România cu cel al IASB pune în evidenţă o deosebire fundamentală. Astfel, elaborarea normelor contabile internaţionale este un proces „la vedere”, care dă posibilitatea tuturor celor interesaţi să-şi exprime punctul de vedere; în ţara noastră, însă, proiectele de norme au o circulaţie restrânsă, iar organismul de normalizare nu este receptiv la nevoile întregii comunităţi, confirmând, încă o dată, că un organism de normalizare care reprezintă un singur actor nu poate fi imparţial. Deţinând monopolul, statul urmăreşte, prin normele emise, satisfacerea propriilor sale interese.

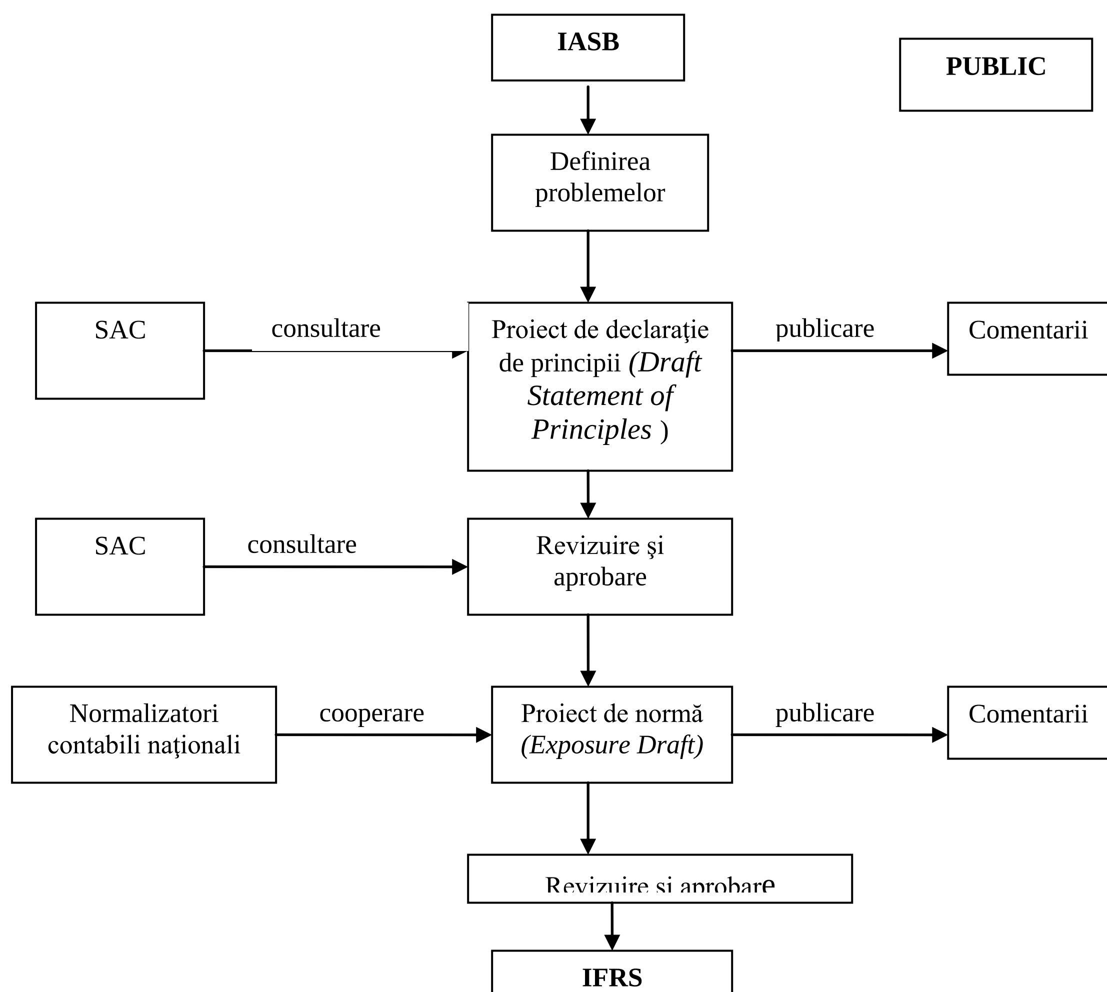


Figura nr. 1.1 Procesul de elaborare a IFRS

1.6 Actorii procesului de normalizare

În general, normalizarea trebuie să răspundă câtorva ***principii***:[29]

- să nu violeze drepturile constituţionale şi statutare;
- să prevină schimbări sociale reale sau probabile;
- să răspundă interesului public;
- să nu fie realizată de sectorul public, dacă obiectivele sale pot fi atinse printr-un organism privat;
- să fie garantată;
- să nu aibă ca obiectiv corectarea încălcării ocazionale a legilor.

Procesul de normalizare contabilă poate fi realizat de ***organisme publice***, de către un ***organism al profesiei contabile***, sau chiar ***combinat.***

În cazul ***organismelor publice***, normele contabile sunt definite de către un organism de stat. Cazurile Franţei şi Germaniei sunt cele mai ilustrative. Statul apare pe scena normalizării atât în calitate de garant al justiţiei, cât şi de utilizator preferenţial de informaţie financiar contabilă (curentul politic). Conectarea contabilităţii la fiscalitate îl obligă practic pe producătorul informaţiei contabile la luarea unor decizii ce ţin mai degrabă de impactul fiscal al acestora asupra societăţii în cauza, decât de realitatea fiecărei tranzacţii.

Avantaje:

- sectorul public se poate opune alocării ineficiente şi inechitabile a resurselor prin utilizarea unor pârghii de tipul impozite şi subvenţii;
- normalizarea guvernamentală este mai puţin deschisă presiunilor din partea grupurilor afectate;
- deşi există dificultăţi în alegerea alternativei optime, deoarece fiecare individ are propriile preferinţe în ceea ce priveşte tratamentul contabil, alegerea alternativei optime trebuie să ia în considerare impactul fiecăreia asupra bunăstării sociale;
- guvernul poate utiliza impozitele şi subvenţiile pentru a combate eventualele efecte nefavorabile ale unei norme.

Dezavantaje:

- probabilitatea foarte mare ca organismul public de normalizare să facă jocul partidului politic aflat la putere, să fie acuzat de lipsă de obiectivitate. Deşi orice

[29]Belkaoui, A. R, *Accounting theory* , Fifth Edition, Thomson & Learning – Business Press, Cornwall, 2004, p. 29.

normă are o componentă politică, este foarte important ca politica zilei să nu devină ghid în elaborarea normelor.

În cazul ***organismelor private ale profesiei contabile***, profesia contabilă liberală joacă un rol important în elaborarea şi punerea în aplicare a normelor, intervenţia organismelor publice fiind foarte mică: cazul britanic este unul de o vechime respectabilă. Astfel, organizarea contabilităţii şi alegerea modelelor contabile adecvate constituie o sarcină a conducătorilor de întreprinderi cu condiţia respectării principiilor general admise (curentul pragmatic).

Avantaje:

- apără interesele "lumii afacerilor"[30];
- fiind compus din reprezentanţi ai diferitelor grupuri interesate, el ţine cont de consecinţele acţiunilor sale asupra acestor grupuri constituente, care îl pot şi sprijini financiar;
- este mai capabil în atragerea în calitate de membri şi de conducători a unor persoane de înaltă ţinută profesională, înlăturând astfel riscul ca factorii politici să joace un rol mai important decât experienţa şi cunoştinţele. Ca urmare, creşte probabilitatea acceptării normelor contabile de către profesionişti, societăţi şi utilizatori externi.

Dezavantaje:

- există riscul ca normele să fie concepute astfel încât să servească interesului părţilor influente;
- nu pot utiliza principalele pârghii economice pentru înlăturarea eventualelor efecte negative ale aplicării unor norme;
- libertatea contabilului şi implicit recursul lui la contabilitatea creativă;
- este nevoie ca acesta să fie controlat permanent;

Normele pot fi elaborate de ***organismele profesionale, şi "validate" de intervenţia publică***, cazul SUA, unde "Comisia valorilor mobiliare" (Securities and Exchange Commission – SEC), care joacă un rol de reglementare în comunicarea informaţiilor ale societăţilor cotate, a mandatat un organism privat independent al profesiei contabile – Comisia standardelor de contabilitate financiară (Financial Accounting Standard Board - FASB) – în vederea elaborării unui ansamblu de principii general admise (curentul mixt sau pragmatico-politic).

Normele pot fi ***compromisul participării sindicatelor, profesiei contabile şi asociaţiilor patronale:*** este vorba despre "Comitetul de reflecţie tripartită" (Tripartiete

[30] Feleagă, N., coordonator, *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996, p. 18.

overleg) din Olanda; ulterior acest comitet a fost înlocuit cu "Fundaţia pentru contabilitate", organism privat care regrupează 4 organizaţii de patronat şi de sindicat, la care se adaugă reprezentanţii profesiei contabile.

Dacă un sistem de normalizare este dominat doar de organismele publice sau doar de organismele private, prezintă riscul de a fi acuzat de lipsă de obiectivitate: "acuzatul şi judecătorul se confundă".

Soluţia optimă este dată de ***colaborarea sectorului public cu cel privat***, ceea ce înseamnă că organismele de reglementare contabilă trebuie să conlucreze cu guvernele în procesul de elaborare a legilor, normelor, standardelor şi principiilor contabile, astfel încât informaţiile financiar-contabile produse să corespundă cât mai bine *cerinţelor utilizatorilor*. Astfel, în SUA, sectorul public (prin SEC – Comisia Valorilor Mobiliare) susţine organismul privat de normalizare (FASB), iar în Marea Britanie ASB (noul organism de normalizare privat) colaborează cu sectorul public. Şi în Franţa există o asemenea colaborare realizată prin Comitetul de Reglementări Contabile. Redăm în figura 1.2 o clasificare a principalelor sisteme naţionale de normalizare şi reglementare contabilă.

Indiferent de natura organismului de normalizare, există grupuri care încearcă să exercite o anumită influenţă asupra procesului de elaborare a normelor. Watts şi Zimmerman[31] au construit un model cu ajutorul căruia au încercat să stabilească gradul în care managerii încearcă să influenţeze acest proces (activitatea de lobbying). Pornind de la o serie de ipoteze asupra comportamentului întreprinderii şi conducerii acesteia şi apelând la metode econometrice, au verificat dacă ipotezele de comportament contabil (în special cele ale managerilor) sunt verificate de fapte, cum ar fi: alegerea acelor metode contabile care îi avantajează. Pentru aceasta ei intervin fie la nivelul instanţelor de normalizare şi / sau guvernamentale (întreprinderea este supusă unor costuri politice, în special costuri fiscale, care sunt direct legate de nivelul performanţelor sale), fie la nivelul întreprinderii, atunci când există posibilitatea alegerii dintre mai multe metode.

[31] Watts, R. L., Zimmerman, J. L., *Positive accounting theory*, Prentice Hall International Inc., 1986, p. 131.

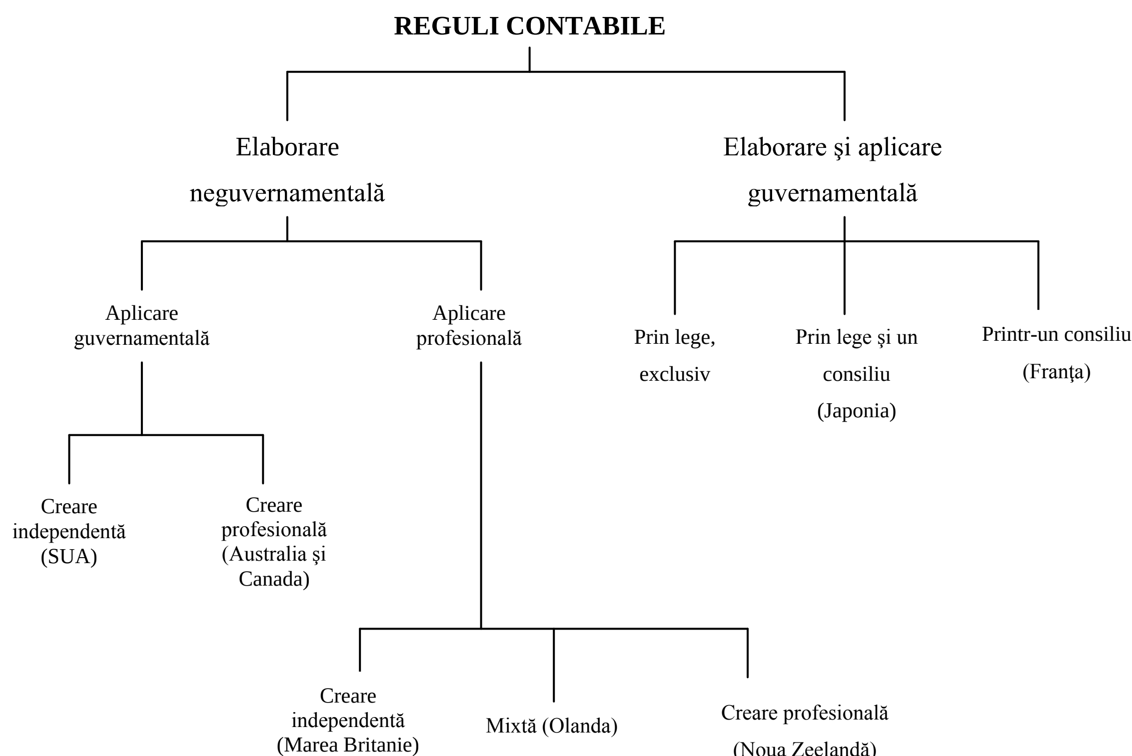
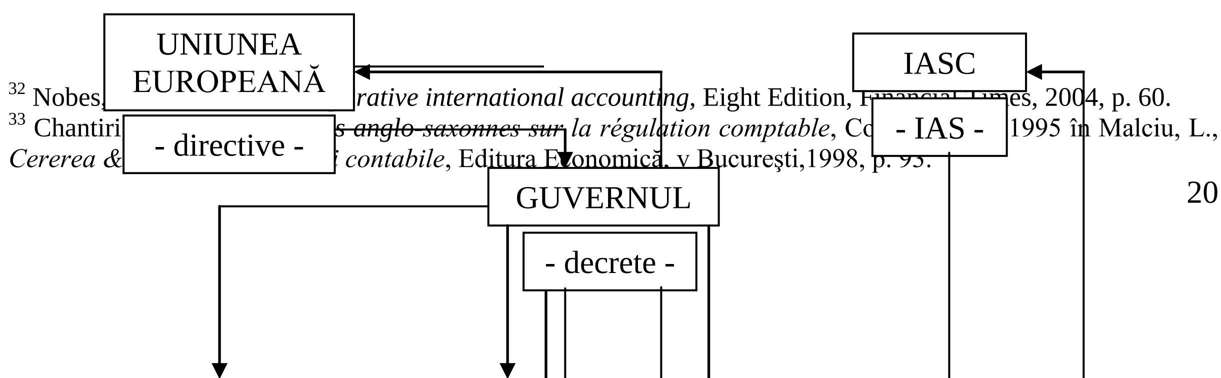


Figura nr. 1.2 Clasificarea principalelor sisteme naţionale de normalizare[32]

Watts şi Zimmerman au ajuns la concluzia că managerii intervin doar atunci când, prin aplicarea unei norme, le sunt afectate interesele şi există şanse ca intervenţia lor să schimbe mersul lucrurilor.

Însă managerii nu sunt singurii care încearcă să influenţeze procesul de elaborare a normelor, existând numeroase alte grupuri care pot exercita presiuni pentru promovarea intereselor proprii. Această idee este foarte bine surprinsă în modelul propus în 1997 de către J. Flower pentru sistemul de normalizare din ţările europene (vezi figura nr. 1.3).

Există mai multe ***metode de exercitare a influenţei*** asupra procesului de normalizare, depinzând de momentul în care se vrea exercitarea influenţei şi de costurile pe care aceasta le antrenează. Există *metode declarate,* precum comentarea documentelor emise de către organismul de normalizare, participarea la reuniunile publice, presiuni asupra autorităţii bursiere etc. Există şi *metode mai subtile* cum ar fi finanţarea unor proiecte de cercetare contabilă sau angajarea unor persoane apropiate normalizatorilor.[33]În astfel de cazuri se vorbeşte despre captura organismului de normalizare de către o coaliţie de interese.



[32] Nobes, ... *rative international accounting*, Eight Edition, ...es, 2004, p. 60.
[33] Chantiri ... *s anglo-saxonnes sur la régulation comptable*, C... 1995 în Malciu, L., *Cererea &* ... *contabile*, Editura Economică, Bucureşti,1998, p. 93.

Figura nr. 1.3 Sistemul de normalizare din ţările europene[34]

Caracterul public sau privat al actului de normalizare determină şi perimetrul acoperit prin normalizare, precum şi:[35]

- stabilirea terminologiei şi a principiilor generale;
- definirea informaţiilor ce trebuie conţinute de conturile anuale;
- modul de prezentare a documentelor de sinteză;
- elaborarea unui plan de conturi şi stabilirea modului de înregistrare a diferitelor operaţii.

[34] Malciu, L., *Cererea & oferta de informaţii contabile*, Editura Economică, Bucureşti,1998, p. 92.
[35] Casta, J., F., *La comptabilité et ses utilisateurs*, citat în Feleagă, N., şi colectiv, *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996, p.18.

Ultimul element este considerat ca forma cea mai restrictivă a normalizării. După unii autori acesta ar reprezenta un avantaj deoarece uşurează controlul contabilităţii întreprinderilor şi creşte productivitatea în elaborarea conturilor anuale.

În **România**, normalizarea contabilă cade în sarcina Direcţiei de Reglementări Contabile din cadrul Ministerului Finanţelor. În anul 1992 a fost înfiinţat Colegiului Consultativ al Contabilităţii (CCC) cu scopul de a se atenua caracterul public al normalizării. Dar acesta nu a reuşit să răspundă nevoilor care au stat la baza apariţiei sale, propunându-se înlocuirea CCC cu un Consiliu pentru strategie în domeniul contabilităţii care să aibă drept atribuţii analiza şi dezbaterea problemelor privind dezvoltarea şi implementarea normelor şi practicilor contabile adaptate normelor europene şi internaţionale[36]. Am putea spune că Direcţia de Reglementări Contabile are această misiune, dar funcţionează pe lângă Ministerul Finanţelor, ceea ce înseamnă că sectorul public îşi rezervă, în cea mai mare parte, puterea în domeniul normalizării.

La sfârşitul anului 2002 s-a aprobat un nou regulament de organizare si funcţionare a Colegiului Consultativ al Contabilităţii, prin care se dorea revigorarea acestui organism, în scopul realizării obiectivelor de armonizare legislativă în domeniul contabilităţii.

Acest regulament prevede următoarele:

- Colegiul Consultativ al Contabilităţii, denumit in continuare „Colegiul", este un organism de consultare şi analiză în procesul de elaborare a normelor şi reglementărilor din domeniul contabilităţii;
- Colegiul nu are personalitate juridică şi funcţionează pe lângă Ministerul Finanţelor Publice ca activitate finanţată din venituri extrabugetare, având cont de disponibil distinct.
- Colegiul are următoarele atribuţii principale:

a) asigură cadrul organizatoric şi profesional de consultare şi analiză in procesul de elaborare a normelor si reglementărilor din domeniul contabilităţii;
b) avizează, înainte de a fi supuse aprobării, normele şi reglementările contabile specifice tuturor sectoarelor de activitate;
c) întreprinde şi coordonează lucrări de cercetare privind dezvoltarea sistemului de contabilitate, în corelaţie cu evoluţiile înregistrate pe plan european şi internaţional;
d) coordonează elaborarea ghidurilor practice pentru domeniul contabilităţii, în sprijinul şi pentru orientarea personalului de specialitate;

[36] Berheci, M., *Contabilitate financiară II*, Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 2.

e) organizează manifestări ştiinţifice, conferinţe, simpozioane, dezbateri şi întruniri pe probleme din domeniul său de activitate;
f) avizează şi monitorizează activitatea de formare şi perfecţionare profesională în domeniul contabilităţii, cu scopul de a sprijini implementarea Programului de dezvoltare a sistemului de contabilitate armonizat cu directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate;
g) elaborează norme privind deontologia publicării materialelor de specialitate în domeniul contabilităţii;
h) stabileşte relaţii cu instituţii similare din alte state şi cu organizaţiile europene şi internaţionale cu atribuţii în domeniu şi reprezintă România în cadrul organizaţiilor respective.

Colegiul îndeplineşte orice alte atribuţii prevăzute în acte normative.

În anul 2004 cea *mai importantă sarcină care i-a revenit C*olegiului a fost aceea de elaborare şi monitorizare a implementării ***Planului de acţiune pe ţară în domeniul contabilităţii şi auditului***, pe baza Raportului privind respectarea standardelor şi normelor (ROSC) elaborat în luna mai 2003 de Banca Mondială[37]. O altă sarcină cf. HG 2170/2004 a fost de monitorizare a implementării *Planului de acţiune pe ţară în vederea îmbunătăţirea raportărilor financiare în România* şi de a informa Guvernul României, Banca Mondială şi Comisia Europeană cu privire la stadiul realizării obiectivelor din acest plan. În acest scop a funcţionat în cadrul Colegiului un Comitet de coordonare a Planului de acţiune pe ţară, format din reprezentanţi ai instituţiilor implicate în implementarea planului.

În acest scop s-a constituit, în aprilie 2004, la iniţiativa Băncii Mondiale**, Grupul de lucru** *sub coordonarea CCC*. Grupul de lucru este format din reprezentanţi ai Guvernului României, organismelor de reglementare, organizaţiilor profesionale şi învăţământului universitar şi a avut mai multe întâlniri de lucru, având ca rezultat stabilirea obiectivelor şi responsabilităţilor pentru fiecare problemă menţionată în ROSC.

Obiectivul strategic al Planului de acţiune pe ţară în domeniul contabilităţii şi auditului este „îndeplinirea, înainte de 2007, data aderării, a principalelor obligaţii privind contabilitatea şi auditul financiar, ce decurg din acquis-ul comunitar”.

În anul 2005 s-a hotărât, conform HG nr. 401/2005 înfiinţarea **Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare (CCRF)** prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilităţii.

[37] http://www.cncontab.ro

CCRF este un organism independent, fără personalitate juridică, care funcţionează pe lângă MFP, al cărui scop este de „supraveghere în vederea asigurării convergenţei reglementărilor naţionale şi a practicilor în domeniul contabilităţii şi auditului financiar cu reglementările aplicabile în Uniunea Europeană [...] şi de creştere a încrederii utilizatorilor de informaţii în raportările financiare şi în guvernanţa corporativă”[38].

Ceea ce este interesant de subliniat este faptul că CCRF este condus de un Consiliu superior format din câte un reprezentant al principalelor instituţii cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii şi auditului financiar, implicate în aplicarea Planului de acţiune pe ţară pentru îmbunătăţirea calităţii raportărilor financiare (MFP, BNR, CNVM, CAFR, CECCAR, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Ministerul Justiţiei), precum şi din câte un reprezentant al mediului universitar şi al mediului de afaceri.

În opinia noastră, deşi CCRF este un organism independent, bugetul său de venituri şi cheltuieli „se constituie ca anexă la bugetul de venituri şi cheltuieli al MFP”, ceea ce înseamnă că se păstrează cu preponderenţă caracterul public al normalizării contabile din România, chiar dacă din conducerea sa fac parte membrii desemnaţi de organisme ale profesiei contabile, ale mediului universitar şi ale mediului de afaceri.

CCRF are, în principal, următoarele obiective:

a) monitorizarea asigurării convergenţei reglementărilor naţionale în domeniul contabilităţii şi auditului financiar cu reglementările aplicabile în Uniunea Europeană;
b) promovarea şi urmărirea îmbunătăţirii calităţii raportărilor prin situaţiile financiare anuale;
c) supravegherea modului în care organismele profesionale urmăresc calitatea activităţii în domeniul contabilităţii şi auditului financiar, la societăţile cotate şi la celelalte entităţi ale căror situaţii financiare prezintă interes public;
d) promovarea şi urmărirea implementării principiilor de guvernanţă corporativă;
e) urmărirea dezvoltării la nivel naţional a competenţei şi a capacităţii de implementare, de către instituţiile implicate, a standardelor europene şi internaţionale în domeniul contabilităţii şi al profesiilor reglementate, preluate în legislaţia naţională;
f) realizarea comunicării cu Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, precum şi cu alte organisme de profil, în procesul de elaborare şi implementare a standardelor în domeniu;

[38] *** HG nr. 401/2005 privind înfiinţarea Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilităţii, art. 3.

g) avizarea normelor emise de instituţiile cu atribuţii de reglementare implicate în aplicarea Planului de acţiune pe ţară, înainte de aprobarea acestora, potrivit legii.

1.7 Dreptul contabil

Dreptul contabil, rezultat al procesului de normalizare, indiferent de caracterul său public sau privat, poate fi caracterizat sub două aspecte:

- o participare efectivă şi de necontestat a practicienilor la elaborarea normelor (dreptul contabil fiind, fără îndoială, ramura dreptului în care subiecţii participă cel mai mult la elaborarea de norme);
- ştiinţa contabilităţii impune exigenţe dreptului contabil, iar căutarea imaginii fidele a constituit o preocupare a contabililor înainte de a deveni o constrângere legislativă.

1.7.1 Dreptul contabil, parte integrantă din ştiinţa dreptului

Dreptul contabil, componentă modernă a ştiinţei juridice, a devenit relativ recent o disciplină independentă. Naşterea dreptului contabil într-o formă de sine stătătoare ar putea fi stabilită către finele deceniului al cincilea al secolului trecut, dată la care apar legiuiri contabile autonome destinate organizării conducerii metodologice a contabilităţii la nivelul economiei naţionale. În acest sens, data naşterii dreptului contabil este urmarea firească a apariţiei legislaţiei contabile care a definit normele juridice în segmentul tehnic al contabilităţii.

Dreptul contabil a fost zămislit ca o componentă a dreptului comercial, raţiune pentru care face parte integrantă din textul acestui drept şi îşi găseşte locul în Cartea I, consacrată comerţului în genere (art. 22-34 Despre registrele comercianţilor). Într-o asemenea viziune dreptul contabil constituie o parte integrantă a dreptului comercial, care reprezintă o ramură specifică a dreptului privat, dreptul civil constituind normele juridice comune.

1.7.2 Izvoarele dreptului

Semnificaţia izvoarelor dreptului este limitată la modul de stabilire a normelor juridice. Existau mai multe izvoare de drept. Izvoarele principale sunt obiceiul

(consuetudinea) şi legea, prin care se creează reguli de drept noi şi obligatorii. Pe lângă cele două izvoare menţionate mai există doctrina şi jurisprudenţa. Acestea au un rol creator relativ redus, rolul lor principal constând în intervievarea sau completarea regulilor juridice consacrate prin legi şi consuetudine. În concluzie, doctrina şi jurisprudenţa sunt mai mult izvoare de drept, interpretative şi nu creatoare.

Obiceiul (denumit şi consuetudine) este predominant în societăţile incipiente şi în care nu există norme juridice înscrise în lege. Totalitatea acestor obiceiuri sau datini juridice formează dreptul consuetudinar sau cutumiar, care se mai numeşte şi dreptul nescris. Pe măsura evoluţiei sociale, a apariţiei şi dezvoltării organismelor statale şi simultan cu înfăptuirea organizării juridice de către puterea publică, obiceiul cedează treptat din importanţă în faţa legii. În aceste stadii de evoluţie avansată a societăţii legea devine preponderentă şi se confundă cu dreptul pozitiv (în vigoare), iar obiceiul capătă o importanţă secundară. Obiceiurile nu sunt izvoare de drept contabil

Legea. În sens larg o lege este, din punct de vedere juridic, orice regulă de drept obligatorie. Obiceiul, având putere de obligativitate, este o lege. În sens restrâns, legea este norma juridică obligatorie, elaborată de autoritatea publică ce este învestită cu atribuţii de această natură chiar de puterea legislativă.

Doctrina, elaborată de personalităţile juridice care interpretează normele de drept, prezintă teorii de drept prin care se demonstrează în mod practic şi aprofundat principiile ce se desprind din legi. Autorii de drept justifică regula de drept cuprinsă în lege şi o dezvoltă, eventual o adaptează la o sferă mai largă de probleme, la fapte noi, analoge sau similare.

Jurisprudenţa este reprezentată de hotărârile emanate de instanţele judiciare de toate gradele (Tribunale, Curţi de Apel, Curtea Supremă de Justiţie etc.). Deşi jurisprudenţa are în principal menirea de a interpreta legea, aceasta uneori poate să creeze precedente pentru cauzele analoge. În timp ce doctrina emite păreri facultative, jurisprudenţa este obligatorie. Aceasta nu este izvor al dreptului contabil, dar este foarte utilă în aplicarea şi interpretarea corectă a normelor cuprinse în actele normative.

În concluzie, izvoarele dreptului contabil românesc sunt reprezentate doar de actele normative, în care se includ atât reglementări interne (legi, decrete, hotărâri, ordonanţe ale Guvernului, ordine, instrucţiuni etc.), cât şi cele internaţionale acceptate de România prin aprobare, aderare, ratificare etc.

1.7.3 Dreptul contabil - diviziune de sine stătătoare a dreptului privat

Dreptul contabil (la fel ca şi dreptul comercial şi cel fiscal) este autonom, autonomie care derivă din reglementările şi regulile specifice contabilităţii şi profesioniştilor din acest domeniu de activitate şi care conferă acestei subdiviziuni a dreptului individualizarea obiectului său. Astfel, formează obiectul dreptului contabil principiile contabile specifice adoptate prin reglementările contabile, precum şi regulile concret exprimate, privind: întocmirea documentelor justificative pentru orice operaţie care afectează patrimoniul unităţii, înregistrarea cronologică şi sistematică în contabilitate a operaţiilor patrimoniale, inventarierea şi evaluarea elementelor patrimoniale, întocmirea bilanţului (care este unicul document contabil de sinteză prin care se prezintă drepturile, obligaţiile şi rezultatele obţinute la încheierea exerciţiului sau în alte situaţii prevăzute de lege), verificarea şi certificarea acestuia, publicarea şi păstrarea informaţiilor contabile, precum şi celelalte metode şi tehnici specifice.

De remarcat şi următoarele componente distincte ale reglementărilor juridice în domeniul contabilităţii:

- sfera de aplicare a acestora, respectiv regiile autonome, societăţile comerciale, instituţiile publice, unităţile cooperatiste, asociaţiile şi celelalte persoane juridice, precum şi persoanele fizice care au calitatea de comerciant;
- unele particularităţi în aplicarea acestora în cazul instituţiilor din sectorul public (aplicarea limitată a principiilor contabile, a regulilor de evaluare, a regulilor de publicitate etc.);
- stabilirea expresă a răspunderilor privind organizarea şi conducerea contabilităţii;
- reglementarea statutului profesioniştilor în domeniul contabilităţii, respectiv a experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi;
- definirea expresă a contravenţiilor şi a infracţiunilor în domeniul contabilităţii.

Ierarhizarea surselor de drept contabil (sau izvoare de drept) se face plecând de la legile emise de Parlament, toate celelalte acte normative fiind date în aplicarea şi executarea legii (ordonanţe şi hotărâri emise de Guvern şi ordine şi instrucţiuni ale ministrului finanţelor sau ale altor miniştri).

Doctrina contabilă include doctrina contabilă naţională şi doctrina contabilă internaţională; ea nu constituie o sursă a dreptului contabil dar contribuie la perfecţionarea normelor contabile.

În doctrina contabilă naţională se includ:

- normele emise de organismul profesiei contabile: (Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România: CECCAR),
- normele emise de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare: CNVM (care privesc aspecte legate de contabilitate pentru operatorii de pe piaţa valorilor mobiliare),
- răspunsurile ministeriale şi în mod special cele emise de Ministerul Finanţelor (sunt precizări privind interpretarea unor texte legale, fiind doar simple opinii care nu au caracter obligatoriu),
- lucrările scrise ale diferiţilor autori români, sub formă de articole, studii şi cărţi prin care se comentează, interpretează, reformulează sau propun norme contabile.

Doctrina contabilă internaţională este reprezentată de doctrina contabilă a UE (formată din directivele emise de Uniunea Europeană privind reglementarea contabilităţii), doctrina contabilă a IASB (formată din Cadrul Contabil Conceptual, IFRS şi interpretările acestor IFRS-uri), recomandările IOSCO (referitoare la constituirea de norme contabile si conţinutul conturilor anuale ale societăţilor transnaţionale), recomandările OECD (a publicat câteva principii directoare care cuprind recomandări făcute întreprinderilor de a publica şi informa publicul, astfel încât acesta să dispună de cât mai multe informaţii relevante despre activitatea internă şi externă a întreprinderii) şi literatura contabilă străină.

Doctrina contabilă anglo-saxonă, în detrimentul doctrinei contabile continental-europene, reprezintă catalizatorul prin care se realizează armonizarea contabilă internaţională.

În prezentarea evoluţiei dreptului contabil în ţara noastră se pot diferenţia patru perioade bine conturate şi anume:

- *perioada de la 1 septembrie 1887* (data intrării în vigoare a Codului Comercial) şi până la 1 ianuarie 1949, data trecerii la procesul de normalizare a contabilităţii;
- *perioada 1 ianuarie 1949* – decembrie 1989, caracterizată de economia centralizată şi de un sistem de reglementare şi normalizare contabilă adaptat sistemului legislativ al perioadei respective;
- *perioada 1 ianuarie 1990 –1997* caracterizată prin cea mai profundă reformă a sistemului naţional de contabilitate, generată de schimbările politice, economice şi juridice pe care

le-au adus evenimentele de la 22 decembrie 1989. În literatura de specialitate mai este denumită ca fiind „prima etapă a reformei contabile româneşti”.

- *Perioada 1997 –2005,* în 1999, odată cu publicarea OMFP **nr. 403/1999** privind *Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu IAS*. În 2001 acest ordin a fost abrogat, locul lui fiind luat de OMFP **nr. 94/2001** pentru aprobarea *Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu IAS şi de OMFP nr.* **306/2002** pentru aprobarea *Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene.* În literatura de specialitate mai este denumită ca fiind „a doua etapă a reformei contabile româneşti”
- *Perioada 2005 - prezent* odată cu publicarea OMFP nr. ***1752/2005*** *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene.* În literatura de specialitate mai este denumită ca fiind „a treia etapă a reformei contabile româneşti” şi a OMFP 1121/2006 *privind aplicarea standardelor internaţionale de raportare financiară în România*.

1.8 Armonizare, normalizare şi standardizare contabilă

Spre deosebire de *normalizarea contabilă,* care constă în elaborarea şi aplicarea de norme contabile la un anumit nivel, naţional, regional sau internaţional, *armonizarea internaţională contabilă* se referă la alinierea normelor contabile la normele contabile recunoscute pe plan internaţional[39]. Armonizarea contabilă internaţională împiedică adâncirea rupturii dintre ţări, furnizând un teren comun de înţelegere.

În ultimii ani, numeroase organizaţii au făcut eforturi pentru a îmbunătăţi comparabilitatea situaţiilor financiare. Acest lucru se realizează, de fapt, prin alinierea la Standardele Internaţionale de Contabilitate / Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IAS, IFRS) emise de Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASC actual IASB), instituţia prin care se realizează normalizarea contabilă internaţională.

IASC (actualmente IASB) s-a înfiinţat în 1973, cu scopul de a elabora şi a publica, într-un interes public, norme contabile internaţionale care trebuia să fie respectate cu ocazia prezentării situaţiilor financiare, precum şi să asigure acceptarea şi aplicarea acestor norme. Acest organism "s-a născut din dorinţa şi nevoia de a distila, la nivel internaţional, experienţa contabilă specifică diferitelor ţări, de a armoniza diferenţele culturale şi caracteristicile socio-economice care încarcă sistemele contabile naţionale şi de a elabora un model conceptual unitar al situaţiilor financiare"[40].

IAS/IFRS nu presupun standardizarea contabilităţii, anihilând particularităţile naţionale, ci încurajează utilizarea anumitor convenţii şi principii generale în construcţia raţionamentului profesional.

Standardele Internaţionale de Contabilitate contribuie, cu succes, la generarea pe plan internaţional a unor informaţii financiare mai bune şi mai uşor comparabile, sprijinind în acest fel alocarea mai eficientă a resurselor pentru investiţii în lume. În acest context apare necesitatea aplicării consecvente a standardelor pe plan global. Avantajele utilizării IAS / IFRS sunt resimţite mai pregnant de firmele care doresc să aibă acces la finanţare internaţională (prin acceptarea propriilor titluri de valoare la cotaţiile principale ale pieţelor internaţionale de capital).

Chiar şi firmele care nu pot fi caracterizate ca "multinaţionale" vor resimţi presiunea armonizării. Numeroase aspecte legate de finanţarea investiţiilor, evaluarea

[39] Berheci, M., *Contabilitate financiară II*, Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 2.
[40] Duţescu, A., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2001, p. 14.

performanţelor, luarea de decizii în domeniul contabilităţii manageriale vor beneficia de pe urma armonizării.

Cea mai mare importanţă o prezintă armonizarea contabilă internaţională pentru *societăţile multinaţionale*, deoarece acestea „caută, prin intermediul armonizării contabile internaţionale, o mai mare eficienţă a pieţelor financiare, o mai bună alocare a resurselor la nivel mondial, precum şi o reducere a costurilor aferente tranzacţiilor susceptibile să favorizeze creşterea şi mobilitatea fluxurilor de capitaluri”[41].

În România, reperele programului de armonizare contabilă au fost:

- punctul de plecare a armonizării contabile a fost în 1999, odată cu publicarea OMFP nr. 403/1999 privind *Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu IAS.*
- în anul 2000, a fost adoptat OMFP 772/200 referitor la *consolidarea conturilor,* prin care se încearcă combinarea Directivei a VII-a a UE cu IAS. Acest ordin se aplică la un număr limitat de societăţi pilot.
- în anul 2001, acest ordin a fost abrogat, locul lui, fiind luat de **OMFP nr. 94/2001** pentru aprobarea *Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu IAS* şi de OMFP 306/2002. În noiembrie 2005 acestea au fost abrogate, locul lor fiind luat de **OMFP 1752/2005** *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.*
- în anul 2001 a fost adoptat OMFP 1982/5/2001, referitor la aplicarea reglementărilor contabile aliniate la normele UE şi IAS pentru instituţiile de credit. Acesta este echivalentul OMFP 94 pentru instituţiile de creditare.
- în decembrie 2003 a fost publicat OMFP 1827/2003 prin care este clarificată aplicarea standardelor internaţionale în România (impune aplicarea integrală a IFRS, începând cu 1 ianuarie 2005, pentru societăţile care îndeplineau condiţiile, consolidarea conturilor, obligatorie începând cu anul 2005 şi auditarea situaţiilor financiare IFRS, inclusiv situaţiile comparative pentru anul 2005).
- în anul 2005 este emis OMFP 907/2005 *privind aprobarea categoriilor de persoane care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene* şi **OMFP 1752/2005** *pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.*

---

[41] Malciu, L., *Cererea şi oferta de informaţii contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 98.

- în anul 2006 **a fost emis OMFP 1121/04.07.2006** *privind aplicarea standardelor internaţionale de raportare financiară în România.* Se stipulează faptul că în România „se continuă implementarea graduală a IFRS”[42] În acest ordin se stabilesc tipurile de entităţi care vor aplica IFRS începând cu anul 2007, pentru a asigura conformitatea reglementărilor contabile româneşti cu cele ale UE.

Pe plan internaţional s-au făcut numeroase cercetări privind comparabilitatea situaţiilor financiar contabile. Aceste cercetări au investigat influenţele armonizării şi comparabilitatea practicilor contabile, atunci când o anumită companie a ales folosirea IAS în elaborarea situaţiilor financiare.

Dacă armonizarea este procesul prin care, în contabilitate, se înlătură diversitatea din practică, având ca rezultat folosirea, de către toţi participanţii în proces, a unei metode, ***standardizarea*** reprezintă „*un proces prin care toţi participanţii sunt de acord să utilizeze aceleaşi sau aproape aceleaşi metode contabile. Rezultatul final este obţinerea situaţiilor financiare uniforme”*[43]. Uniformitatea este o condiţie în care toate informaţiile sunt exacte, omogene şi stabile. Obţinerea uniformităţii într-o anumită perioadă de timp implică intervenţia unui „regulator”, care să facă uz de puterea sa, pentru a stabili un organism care să aibă ca atribuţii emiterea de norme şi urmărirea aplicării acestora pentru asigurarea uniformităţii, inclusiv prin utilizarea penalizărilor.

Noţiunea de standardizare în contabilitate însemnă că doar una din practicile contabile este permisă. De exemplu, dacă într-o ţară se foloseşte pentru amortizarea imobilizărilor corporale doar metoda de amortizare liniară, nefiind permisă o altă metodă pentru calcularea deprecierii imobilizărilor, putem spune că în acea ţară se foloseşte o metodă “standardizată” pentru calculul amortizării imobilizărilor. Sau, dacă într-o ţară se cere folosirea doar a metodei FIFO pentru calcularea valorii stocurilor, celelalte metode fiind interzise, putem spune că în acea ţară se foloseşte o metodă “standardizată” de calcul al valorii stocurilor.

Ţările de drept scris au de obicei reguli standardizate în contabilitate. Legea spune cu exactitate ce regulă contabilă trebuie aplicată. Profesioniştii contabili trebuie să se conformeze legilor cu privire la înregistrarea tranzacţiilor şi la întocmirea situaţiilor financiare. Fosta Uniune Sovietică este un exemplu concludent cu privire la standardizarea

---

[42] *** OMFP 1121/2006 privind aplicarea standardelor internaţionale de raportare financiară în România, art. 1 par. (1).
[43] Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P., *International Financial Accounting – a comparative approach*, Financial Times Pitman Publishing, London, 2005, p. 11.

regulilor contabile. Guvernul central mandata toate regulile contabile. Exista un singur plan de conturi, utilizat în toate domeniile şi nu exista noţiunea de flexibilitate în metodele contabile sau în modul de prezentare a informaţiilor contabile. Sistemul standardizat de contabilitate era aplicat de către toate companiile[44]. Un sistem asemănător exista şi în România.

1.9 Cadrul Contabil Conceptual versus Plan Contabil General

În funcţie de rolul şi obiectivele normalizării, sistemele contabile naţionale se grupează astfel:

- sisteme bazate pe Plan Contabil General (Franţa, Germania, Italia etc.);
- sisteme bazate pe Cadru Contabil Conceptual (SUA, Marea Britanie etc.).

1.9.1 Planul Contabil General

Un plan contabil general este cadrul şi instrumentul normalizării contabile la nivel naţional; "*el constituie o teorie sau o doctrină care ghidează practica contabilă la nivelul unei naţiuni*".[45]

Părintele planului contabil a fost Schmalenbach (1927), plan contabil care a fost preluat, adaptat şi dezvoltat de francezi, deoarece corespundea nevoilor unei economii planificate, bazate pe Codul Civil al lui Napoleon. Planul contabil elaborat de Schmalenbach a servit ca model şi pentru normalizarea contabilităţii din ţările cu economie planificată centralizat (la început în fosta URSS, apoi şi în celelalte ţări socialiste care au preluat modelul sovietic). De asemenea, concepţia lui Schmalenbach a influenţat modelul de normalizare contabilă din Austria, Elveţia, Suedia etc. Franţa se poate mândri cu faptul că a exportat acest sistem contabil, bazat pe planul contabil general, în multe ţări din Europa – Portugalia, Spania, Grecia, Bulgaria, România, Cehia, Polonia etc., dar şi din alte continente – Maroc, Liban, Vietnam.

---

[44] Holt, P., E., Hein, C., D., *International Accounting* , Fifth Edition, Dame Thomson & Learning, 2001, cap. 2.1.

[45] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 271.

Un **Plan contabil general** modern trebuie să abordeze următoarele aspecte pentru un sistem contabil naţional[46]:

- obiectivul contabilităţii (de exemplu: imaginea fidelă);
- mijloacele utilizate pentru atingerea obiectivului (principiile contabile);
- armonizarea contabilă, conform reglementărilor legale;
- o terminologie (definiţii ale expresiilor şi noţiunilor utilizate);
- sistemul de prezentare a informaţiei (sistemul de bază, sistemul simplificat şi sistemul dezvoltat);
- un plan de conturi structurat pe clasificare zecimală;
- reguli de funcţionare a conturilor;
- reguli şi metode de evaluare a bunurilor economice;
- reguli de întocmire şi prezentare a documentelor de sinteză;
- reguli de calcul al rezultatului la închiderea exerciţiului.

1.9.2 Cadrul Contabil Conceptual

Cadrul contabil conceptual este de sorginte anglo-saxonă şi s-a dezvoltat prin distilarea practicii contabile de-a lungul câtorva sute de ani. În acest proces evolutiv profesia contabilă, foarte bine organizată, a fost distribuită în rolul principal, care a fost "interpretat" cu succes. În ţările în care rolul guvernelor este indirect, investitorii sunt consideraţi principalii beneficiari ai informaţiilor contabile, iar situaţiile financiare trebuie să permită în primul rând luarea de decizii pertinente. *Cadrul contabil general trebuie să asigure coerenţa normelor contabile şi să menţină independenţa organismelor de normalizare*. Acesta poate fi considerat "o constituţie a contabilităţii".

Apariţia şi dezvoltarea cadrelor contabile conceptuale a fost determinată de noua concepţie privind organizarea lucrărilor contabilităţii în două circuite. "Odată apărute în practica economică a întreprinderilor, sistemele contabile dualiste s-au fortificat apoi sub aspect conceptual şi metodologic, generând teorii şi doctrine care le-au îmbogăţit conţinutul şi diversificat formele de manifestare. O întreagă literatură de specialitate, sprijinită de un arsenal de norme juridice şi metodologice, elaborate de către organisme internaţionale, de autorităţile legislative şi administrative ale diferitelor ţări, precum şi de instanţele profesionale

[46] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 271.

din domeniul financiar-contabil, creează astăzi premisele unei adevărate "internaţionalizări" a contabilităţii şi aşezarea acesteia pe baze preponderent conceptuale."[47]

Cadrul contabil conceptual este un instrument extrem de eficient în perfecţionarea normalizării contabile. În opinia profesorilor Niculae Feleagă şi Ion Ionaşcu cadrul contabil conceptual *"constituie un ghid pentru elaborarea de norme contabile şi pentru interpretarea lor. El este un sprijin pentru prelucrarea operaţiilor referitoare la tranzacţii şi la evenimente implicate de activitatea întreprinderii, care nu sunt soluţionate prin norme.'*[48]

Cadrul conceptual al contabilităţii este definit de organismul american de normalizare (FASB) drept „*un sistem coerent de obiective şi principii fundamentale, legate între ele, susceptibile să conducă la formularea de norme solide şi să indice natura, rolul şi limitele contabilităţii financiare şi ale situaţiilor financiare*". De fapt, acest cadru contabil conceptual este *o teorie contabilă normativă,* valoarea lui fiind dată de dubla soluţie pe care a oferit-o:

- de a asigura coerenţă normelor;
- de a contribui la asigurarea independenţei organismelor de normalizare.

Coerenţa înseamnă a atribui obiective contabilităţii. Obiectivele sunt definite în funcţie de utilizatorii informaţiei contabile.

Crearea unui cadru instituţional înseamnă, printre altele, angajarea în structurile acestuia a unor specialişti de înalt nivel, capabili să se opună, cu armele profesionale, presiunilor diferitelor grupuri. Cadrul conceptual serveşte, în acest context, drept paravan opozabil tuturor celor care reprezintă aşa-numitul "lobby".

Cadrul conceptual poate fi comparat cu o constituţie. FASB îşi mai defineşte propriul cadru conceptual astfel:[49] „*este un ansamblu structurat de obiective şi de principii fundamentale legate între ele, datorită cărora este posibil să se pună la punct norme coerente. În această constituţie sunt prescrise natura, funcţiile şi limitele contabilităţii financiare şi ale situaţiilor financiare*.

Obiectivele reprezintă scopul şi finalităţile pe care contabilitatea le urmăreşte, în timp ce principiile fundamentale pun în evidenţă conceptele sau convenţiile contabile de bază,

---

[47] Florea, I., *De la monism la dualismul contabil*, în *File din cronica permanenţelor învăţământului şi culturii economice la Iaşi -omagiu de octogenar-* , Editura Policromia, Piatra Neamţ, 1995, p. 231.
[48] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 282.
[49] Naciri, A., *Le cadre conceptuel américain et ses conséquences sur le modèle comptable traditionel*, citat în N. Feleagă, *Îmblânzirea junglei contabilităţii*, Editura Economică , 1996, p. 246.

care dictează alegerea faptelor ce urmează să fie prezentate şi mijloacele ce permit să se rezume aceste fapte şi să fie comunicate părţilor interesate.

Este vorba de convenţii fundamentale, în sensul că ele antrenează aplicarea altor convenţii şi constituie baza la care trebuie, în mod constant, să ne referim, atunci când se pun la punct, se interpretează şi se aplică norme privind contabilitatea şi informaţia".

Deşi noţiunea de cadru conceptual este relativ nouă, mai ales în ţara noastră, conţinutul acesteia este destul de vechi. Practic, de la începuturile ei contabilitatea a avut la bază un ansamblu de reguli, norme şi principii care au asigurat o anumită coerenţă şi universalitate lucrărilor contabile, chiar dacă acestea nu erau explicit formulate. Primele tentative de realizare a cadrelor contabile conceptuale au fost în perioada 1978-1985 şi aparţin organismului american de normalizare contabilă FASB. În această perioadă, FASB a emis şase directive intitulate „Statement of financial accounting concepts: SFAC" (Enunţuri ale conceptelor contabilităţii financiare), toate având drept subiect cadrul conceptual american[50]:

- SFAC 1 (noiembrie 1978): „Obiectivele comunicării financiare de către societăţile comerciale";
- SFAC 2 (mai 1980): „Caracteristicile calitative ale informaţiei contabile";
- SFAC 3 (decembrie 1980): „Elementele situaţiilor financiare ale societăţilor comerciale";
- SFAC 4 (decembrie 1980): „Obiectivele situaţiilor financiare ale organizaţiilor cu scop nelucrativ";
- SFAC 5 (decembrie 1984): „Recunoaşterea şi măsurarea în situaţiile financiare ale societăţilor comerciale";
- SFAC 6 (decembrie 1985): „Elementele situaţiilor financiare" (completează şi modifică SFAC 3).

Altfel spus, în această perioadă s-au cristalizat conceptele de bază, concepte care au constituit sursă de inspiraţie şi pentru alte organisme de normalizare, pentru propriile cadre contabile conceptuale (de exemplu, cel al IASC şi al Oficiului de norme contabile din Canada (ONCC)).

Prin cadrul conceptual american s-a urmărit rezolvarea unor probleme legate de normalizarea contabilă naţională. În plus, procesul de elaborare a normelor contabile americane se caracterizează prin independenţă, în special în ceea ce priveşte administraţia

[50] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Vol. I, Editura Economică, Bucureşti, p. 282.

fiscală, prin preocuparea de a consulta pe diferiţii participanţi la activitatea economică şi financiară şi, nu în ultimul rând, printr-o permanentă activitate de revizuire[51].

Ţările care nu dispun de un asemenea instrument manifestă în prezent tendinţa asimilării unui cadru contabil recunoscut internaţional, sau fac demersuri de elaborare a propriilor cadre contabile conceptuale. În acest sens menţionăm proiectul de cadru contabil conceptual francez elaborat de Comitetul Permanent al Doctrinei Contabile (CPDC), organism aparţinând Ordinului Experţilor Contabili (OEC).

Opţiunea unui sistem contabil naţional de a implementa un cadru contabil conceptual ridică unele probleme cu caracter contradictoriu. Astfel, în cazul României există tendinţe antagoniste, între conceptele definite de Cadrul general al IASB şi cele definite de Directivele contabile europene. Aceste contradicţii care pot să apară între cele două culturi contabile sunt prezente şi în studiul Federaţiei Experţilor Europeni asupra comparaţiei între prevederile Directivelor europene şi cele ale IAS, şi anume: „Companiile şi contabilii trebuie să aplice IAS în contextul naţional - fie el reprezentat de legea naţionala sau de înţelegerea Directivelor europene în ţara respectivă”[52].

Alegerea şi proiectarea unui sistem contabil trebuie să ţină cont de faptul că nici un sistem contabil nu este perfect pentru realităţile economice ale unei ţări. El trebuie în permanenţă revizuit şi adaptat noilor cerinţe, care sunt într-o continuă schimbare, dar în acest proces dinamic trebuie ţinut seama şi de faptul că schimbările prea dese nu conduc la o stabilitate a regulilor şi practicilor contabile, fapt care are efecte directe asupra obiectivelor unui cadru contabil conceptual.

În cazul României trebuie ţinut cont de contextul dat de raportul dintre naţional - european - internaţional, în ceea ce priveşte construirea unui sistem contabil naţional capabil să răspundă necesităţilor interne şi internaţionale. Conceperea unui sistem contabil naţional reprezintă un proces politico-strategic complex, ţinându-se cont de geografia contabilă internaţională şi de interesele particulare ale fiecărei ţări.

Avantajele oferite de un cadru contabil conceptual in contabilitatea unei ţări sunt numeroase. Un cadru conceptual:

- ţine locul unei teorii generale a contabilităţii, din care sunt deduse normele contabile;
- reprezintă un ghid profesional, în opera de elaborare şi perfecţionare a normelor contabile, care agreează şi încurajează diversitatea, fără a crea anarhie;

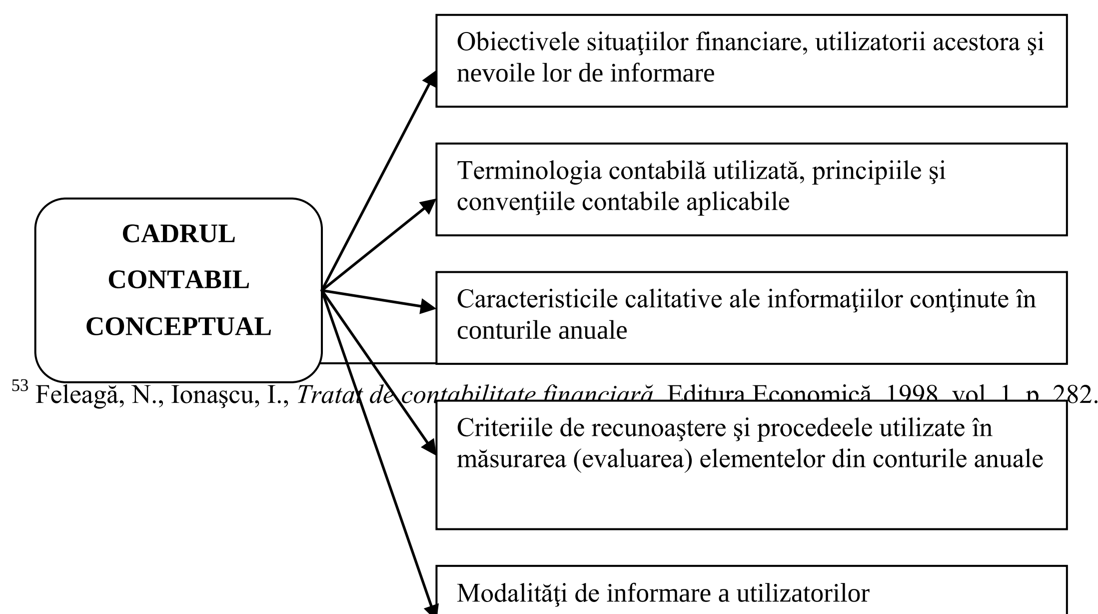
[51] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iaşi, 2001, p. 64.
[52] Ristea, M., coordonator, *Contabilitate financiară*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p. 15.

- apară profesia contabilă împotriva ingerinţelor statului, atât în ce priveşte normalizarea, cât şi din perspectiva poluării fiscale a informaţiilor contabile;
- este o referinţă necesară rezolvării problemelor contabile pentru care nu există nici o normă specifică;
- conduce la creşterea comparabilităţii, în timp şi spaţiu, a informaţiilor şi la creşterea relevanţei şi gradului de înţelegere a informaţiilor, prin diminuarea numărului de metode contabile alternative, fără să diminueze flexibilitatea cerinţelor;
- facilitează determinarea limitelor raţionamentului profesional în întocmirea situaţiilor financiare;
- poate fi un catalizator în ameliorarea educaţiei contabile deoarece, astăzi, membrii profesiei ar trebui să fie capabili să facă legătura între teorie şi practică.

Dacă în trecut membrii profesiei contabile aveau de partea lor numai raţionamentul şi experienţa, pentru alegerea normei necesare, odată cu crearea cadrului conceptual ei se pot baza pe un instrument de referinţă, capabil să îi asiste în lucrările lor. Dacă raţionamentul şi judecata se dovedesc suficiente pentru rezolvarea problemelor cunoscute, ele se dovedesc ineficace in cazul problemelor inedite, sau atunci când au loc schimbări în mediul economic şi social.[53]

O deficienţă a Cadrului general constă în importanţa care se acordă *creativităţii contabile*, consecinţa acesteia fiind prezentarea unor situaţii financiare care s-ar putea să inducă în eroare anumite categorii de utilizatori.

Pentru a răspunde cerinţelor impuse de normalizarea contabilităţii, orice cadru conceptual trebuie să abordeze, în detaliu, cel puţin aspectele prezentate în figura nr. 1.4.



[53] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică, 1998, vol. 1, p. 282.

Figura nr. 1.4 Arhitectura generală a unui cadru contabil conceptual

Cadrul general se aplică atât de către întreprinderile private, cât şi de către cele de stat. Cadrul general (conform **IASB**) trebuie să abordeze:

- obiectivul situaţiilor financiare;
- caracteristicile calitative ale informaţiilor financiare;
- definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor componente ale situaţiilor financiare;
- conceptele de capital şi de menţinere a capitalului.

Deşi s-ar putea crede că obiectivul cadrelor conceptuale este unic, că ele nu pot fi diferite, având în vedere tendinţele de normalizare şi armonizare ale contabilităţii, o scurtă analiză scoate în evidenţă anumite deosebiri. Astfel IASC a publicat un "cadru conceptual de elaborare şi publicare a situaţiilor financiare", în timp ce Oficiul normelor contabile din Canada a elaborat un "cadru teoretic al contabilităţii".

Trebuie remarcat că, indiferent de obiectivul fiecărui cadru conceptual, imperativul de utilitate este preluat de toate cadrele conceptuale. De exemplu, în paragraful 12 al cadrului său conceptual, IASC prevede că obiectivul situaţiilor financiare "este de a furniza informaţii despre poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare a întreprinderii, care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice", iar în standardul contabil nr.1 al FASB se precizează că: "informarea financiară are ca obiectiv furnizarea unei informaţii utile în luarea deciziilor economice şi financiare."

Cu toate că obiectivele cadrelor conceptuale sunt diferite şi acoperă, într-o măsură mai mare ori mai mică, cerinţele normalizării contabile, trebuie remarcat că însăşi folosirea expresiei "cadru conceptual" constituie un progres major. Până în prezent s-a făcut referire, ca „regulă supremă", la "principiile general admise".

Rezultă din cele prezentate că manifestarea actuală a noţiunii de "cadru conceptual" nu constituie doar o simplă chestiune de modă, ci decurge din necesităţile reale ale normalizării contabile. O contabilitate care permite o mai bună măsurare a rezultatelor răspunde mai bine nevoilor utilizatorilor atât din interiorul, cât şi din afara întreprinderii:

conducători, personal, investitori, creanţieri, administraţii fiscale, organe statistice etc. Pe plan economic, aceasta ar reprezenta o valenţă preţioasă a contabilităţii, pentru că ar permite o mai bună circulaţie a resurselor de muncă şi capital spre întreprinderile cele mai productive.

Concluzia firească este că cerinţele impuse de normalizarea contabilităţii au condus la apariţia şi dezvoltarea cadrelor conceptuale, după cum perfecţionarea acestora conduce la progresul normalizării.

Aşadar, spre deosebire de Cadrul contabil conceptual, *Planul contabil general* limitează câmpul de acţiune a profesionistului contabil la situaţii predeterminate, astfel că realitatea economico-socială este afectată, fiind reprezentată limitativ. În plus, obiectivele contabilităţii nu sunt indicate explicit, iar statul este văzut ca utilizator principal al informaţiei contabile. În *Cadrul contabil conceptual*, investitorii sunt consideraţi principalii beneficiari ai informaţiei contabile, iar scopul situaţiilor financiare este acela de a permite luarea de decizii pertinente. Mai mult, un Cadru conceptual reprezintă o teorie generală a contabilităţii din care se deduc normele contabile; un ghid profesional care încurajează diversitatea, fără a crea dezordine. Întocmirea situaţiilor financiare conform Cadrului general asigură: *comparabilitatea în timp şi spaţiu a acestora; creşterea relevanţei şi gradului de înţelegere a informaţiilor; diminuarea numărului de alternative contabile, fără a diminua însă flexibilitatea cerinţelor şi importanţa raţionamentului profesional în întocmirea situaţiilor financiare*.

În România, începând cu anul 2001, contabilitatea are la bază o mixtură între Cadrul general al IASC şi Planul contabil general. Cadrul general este completat cu un plan de conturi, cu toate corespondenţele pe care le implică acesta.

În ţara noastră, OMFP nr. 94/2001 precizează că „acest Cadru general stabileşte ***conceptele*** care stau la baza întocmirii situaţiilor financiare pentru utilizatorii externi”[54]. IASC a conceput un Cadru general pentru „a sprijini programul de armonizare contabilă, prin reducerea numărului de alternative şi tratamente contabile, precum şi pentru a asista producătorii de situaţii financiare şi organismele de normalizare contabilă”[55].

---

[54] *** *Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate*, art. 1, OMFP nr. 94/2001.

[55] Duţescu, A., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2001, p. 40.

2 COORDONATE DIN EVOLUŢIA SISTEMULUI CONTABIL DIN ROMÂNIA

2.1 Sistemul contabil românesc în perioada 1927-1949

Ideea de normalizare contabilă datează în ţara noastră încă din perioada interbelică. Mediile contabile româneşti, în special universitarii, erau la curent cu preocupările de normalizare contabilă din Germania şi SUA, din anii '30-'40. În aceasta perioadă, au fost publicate numeroase articole pe tema necesităţii unei „scheme unitare de bilanţ”[56]. În literatura contabilă normalizarea contabilă era tratată ca o necesitate de “uniformizare” a contabilităţii diferitelor organizaţii, fiind conturate mai multe soluţii: uniformizarea denumirii conturilor, stabilirea unor scheme tip de bilanţ şi cont de profit şi pierdere, sau fixarea unui plan, sau a mai multor planuri de conturi.

În 1928 „Asociaţia Experţilor Contabili din România, la solicitarea Institutului Central de Statistică, întocmeşte o schemă de bilanţ unitar pentru întreprinderile comerciale şi industriale, o schemă a contului de Pierderi şi Profituri, un model de cont de Exploatare şi cont de Fabricaţie, pe care Institutul le-a acceptat şi ale căror formulare le trimite în fiecare an întreprinderilor spre completare”[57].

Prin lege (Legea contabilităţii publice), în anul **1929**, regiile autonome şi alte întreprinderi de stat au fost obligate să întocmească schema tip de bilanţ. „Scopul principal care se urmăreşte prin noua lege, este de a pune o stavilă mai mare fraudelor şi stabilirea unui control mai serios şi mai real, nu ca până acum.”[58]. Profesorul C. Demetrescu remarca următoarele: „contabilitatea publică folosită până în 1930 nu urmărea decât executarea bugetului cu ajutorul unor registre fără nici o legătură între ele, precum şi cu ajutorul unor înregistrări privind operaţiile de casă, fără a se face deosebire între cheltuielile de investiţie şi cele de consumaţie. De asemenea nu se înregistrau modificările survenite în patrimoniul public, din care cauză nu se cunoştea situaţia reala a averii publice”[59] .Începând cu **1934** şi băncile au fost obligate să întocmească schema tip de bilanţ.

---

[56] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică, 1998, vol. 1, p. 485.
[57] Evian, I., N., *Contabilitate industrială*, Bucureşti, 1947, p. 29.
[58] Ante-proiectul legii contabilităţii publice din 1929, citat în Calu, A., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România* , Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 110.
[59] Demetrescu, C., G., Istoria contabilităţii , Editura Stiinţifică, Bucureşti, 1972, p. 62.

Cu toate acestea, sistemul de contabilitate din acea perioadă a fost caracterizat de către P. Leonte astfel: „actualul sistem de contabilitate, fără sistem, se prezintă printr-o varietate care ar putea fi socotită drept haotică... conturile întreprinderilor variază, după cum vrea fiecare; nomenclatura nu-i fixată şi la aceeaşi nomenclatură vom găsi conţinut divers, înregistrările în conturi fiind arbitrare”[60].

Pe acest fond, în plan instituţional, în anul **1941** s-a înfiinţat **Comisia de reglementare a contabilităţii**[61] în cadrul Ministerului Coordonării (deci normalizarea era concepută sub influenţa organismelor publice), în care s-au format *două curente*: *unul de influenţă patrimonialistă*, condus de Spiridon Iacobescu, *altul de influenţă economică*, având ca lider pe Ion Evian. De reţinut este faptul că abordarea teoretică a contabilităţii de natură juridic-patrimonialistă sau economică avea consecinţe asupra modului cum diverşi autori “proiectau” normalizarea contabilităţii româneşti.

În viziunea lui Spiridon Iacobescu (curentul patrimonialist), normalizarea contabilităţii trebuia să se preocupe de formularea unui cadru general de grupe mari de conturi, utilizate în contabilitatea generală, cadru aplicabil tuturor întreprinderilor. Plecând de la acest cadru, fiecare ramură sau domeniu de activitate îşi definea propriul plan de conturi (deci posibilitatea adoptării unor planuri de conturi “profesionale”).

Acest cadru cuprindea opt grupe de conturi, regrupate pe baza teoriei juridico-economice a patrimoniului[62] (vezi tabelul 2.1).

Tabel 2-1 Cadrul de conturi în viziunea juridică

Activ	**Pasiv**
Conturi de valori	Conturi de fonduri
Conturi de persoane debit	Conturi de persoane credit
Conturi de rezultate negative	Conturi de rezultate pozitive
Conturi de ordine şi evidenţă debitoare	Conturi de ordine şi evidenţă creditoare

Documentele contabile de sinteză (bilanţ şi cont de profit şi pierdere) erau concepute să fie uniformizate la nivel de ramuri (industrie, comerţ, bănci şi asigurări). Normalizarea contabilă nu avea în vedere probleme de calculaţie a costului şi de evaluare,

[60] Leonte P., citat în Calu, A., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 112.
[61] Ioachim, V., M., *Normalizarea contabilităţii: note pe marginea unui anteproiect*, în Revista generală de comerţ şi contabilitate nr. 12/1942, p. 296-300.
[62] Calu, A., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România* , Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 113.

deoarece acestea "fac parte din politica economică a întreprinderilor şi din politica economică a statului, care pot să urmărească obiective diferite"[63].

În schimb, Evian (curentul economic) privea altfel normalizarea contabilităţii: întocmirea unor formulare tip de bilanţ şi de cont de profit şi pierdere, pentru toate categoriile de întreprinderi, plecând de la un plan de conturi organizat după sistemul zecimal şi aplicabil tuturor tipurilor de întreprinderi (vezi tabelul 2.2). Evian, inspirat din concepţia economică asupra contabilităţii promovată de Schmalenbach, arăta că "planul unitar de conturi are în vedere, înainte de orice, urmărirea continuă a curgerii valorilor prin întreprindere, precum şi a procesului de producţie ce se desfăşoară în exploatarea întreprinderii şi, în consecinţă, a naşterii şi grupării costurilor în diferite stadii ale procesului de producţie"[64]. De aceea, Evian s-a preocupat de proiectarea unui plan de conturi care să integreze şi calculul costurilor.

Tabel 2-2 Cadrul de conturi în viziunea economică[65]

Planul de conturi	
0)	Conturi de dotaţii şi investiţie;
1)	Conturi financiare;
2)	Conturi de venituri şi cheltuieli neutrale;
3)	Conturi de mărfuri;
4)	Conturile elementelor de cost;
5)	Conturi de imputare a costurilor;
6)	Conturi de sectorizare a costurilor;
7)	Conturi generatoare de rezultate;
8)	Conturi de închidere şi evidenţă.

Pentru Evian, standardizarea contabilităţii prin crearea unei scheme unice de bilanţ, calificat "economic şi financiar", şi a unui "plan unitar de conturi", avea drept consecinţă "organizarea ştiinţifica a procesului producţiei şi deci a realizării celui mai înalt grad de raţionalism economic"[66].

Un plan-cadru general de conturi, bazat pe sistemul zecimal, apropiat de cel proiectat de Evian, a propus şi V. M. Ioachim, dar planul era detaliat pe domenii de activitate (industrie, agricultură, comerţ, bănci şi asigurări)[67].

---

[63] Ioachim, V. M., *Normalizarea contabilităţii: note pe marginea unui anteproiect*, în Revista generală de comerţ şi contabilitate nr. 12/1942, p. 296-300.
[64] Evian, I., *Contabilitatea industrială* , Bucureşti, 1947, p. 4.
[65] Calu, A. , *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 113.
[66] Evian, I., *Contabilitate dublă*, Bucureşti, 1946, p. 235.
[67] Ioachim, V. M., *Tratat de contabilitate cu aplicaţie la industrie*, vol. I, Bucureşti, 1944, p. 181-196.

În **1947** s-a constituit **Consiliu permanent al normării contabilităţii,** care a funcţionat ca organ consultativ pe lângă Direcţiunea Generală a Comerţului Exterior. Obiectivele acestui Consiliu erau *„unificarea terminologiei contabile* - prin precizarea conţinutului fiecărui cont şi *sistematizarea contabilităţii* după operaţiunile fireşti ale procesului economic (producţie, circulaţie, distribuţie)”[68].

Primul pas pe care l-a făcut Consiliul a fost elaborarea unui cadru general de conturi, aplicabil tuturor întreprinderilor industriale, care cuprindea clase şi grupe de conturi folosite în diverse ramuri de activitate industrială. După acest moment au fost prevăzute următoarele etape ale procesului de normalizare a contabilităţii: „stabilirea principiului de calculare a preţului de cost şi de vânzare, elaborarea instrucţiunilor privind tehnica înregistrărilor contabile pe baza planurilor de conturi, după care urma să se înfăptuiască tipizarea şi simplificarea documentaţiei primare, organizarea statisticii şi a bugetării, toate acestea în legătură cu trecerea la conducerea planificată a economiei naţionale”[69].

Astfel, membrii consiliului au elaborat pentru fiecare sector reprezentativ de activitate câte un cadru general, pe baza cărora s-a elaborat câte un plan de conturi pentru fiecare sector de activitate, fiind elaborate astfel 5 cadre generale:

- Cadrul de conturi pentru industrie,
- Cadrul de conturi pentru comerţ,
- Cadrul de conturi pentru asiguraţi,
- Cadrul de conturi pentru bănci,
- Cadrul de conturi pentru oficii industriale.

Cu privire la procesul de normalizare, în lucrările Consiliului se precizează: „normarea se face prin introducerea obligativităţii întocmirii după norme sistematice şi unitare a înregistrărilor contabile pe ramuri economice, după cum urmează: pentru întreprinderile industriale – bilanţul, contul de profit şi pierdere, contul de exploatare şi contul de fabricaţiune; pentru întreprinderi comerciale – bilanţul, contul de profit şi pierdere şi contul de exploatare; pentru întreprinderi bancare şi de asigurare – bilanţul, contul de profit şi pierdere şi contul de exploatare (eventual)”70. Remarcăm utilizarea termenului „înregistrări contabile”

[68] Leonte P., citat în Calu, A., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 112.
[69] Demetrescu, C., G., *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, p. 66.
[70] Leonte P., *Contabilitatea normată 1948,* citat în Calu, A., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România,* Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 112.

în locul termenului „situaţii financiare”. Forma generală a „conturilor centralizatoare de rezultate şi conturilor de bilanţ” este prezentată în tabelele nr. 2.3, 2.4, 2.5 şi 2.6[71]:

Tabelul 2-3 Contul de fabricaţie

CONTUL DE FABRICAŢIE	
DEBIT	**CREDIT**
1. Materii prime si auxiliare folosite (50) 2. Combustibil (care se poate individualiza si repartiza direct) 3. Salarii directe (52) 4. Costuri speciale (53) 5. Costuri comune conservare (54) 6. Costuri comune fabricatie (55) 7. Costuri comune administrative (57)	1. Produse fabricate rezultate din procesul de fabricatie 2. Idem, subproduse si deseuri (71) 3. Semifabricate (72) 4. Fabricatiuni în curs (69)
Total	**Total**

Tabelul 2-4 Contul de exploatare

CONTUL DE EXPLOATARE	
DEBIT	**CREDIT**
1 Stocuri de produse fabricate, si deseuri la începutul exercitiului (cf. inventarului) 2 Produse fabricate, subproduse, deseuri, (70-71) 3 Costuri de vânzare (58) 4 Scăzăminte din vânzări acordate clientilor (88) Total 1,2, 3,4 5 Beneficiul brut	1. Vânzarea produselor principale (80) 2. Vânzarea subproduselor si deseurilor (81) 3. Realizări din comenzi speciale (83) 4. Realizări din servicii prestate (84) 5. Realizări din prelucrări pentru terti (86) 6. Stocuri de produse fabricate, subproduse si deseuri la sfârșitul exercițiului (cf. inventarului) 7. Pierdere
Total	**Total**

Tabelul 2-5 Contul de Pierderi & Profituri

CONTUL DE PIERDERI & PROFITURI	
DEBIT	**CREDIT**
1. Pierdere reportată (din anii precedenti) 2. Sold debitor al contului Exploatare 3. Cheltuieli străine obiectului exploatării 4. Cheltuieli în contul beneficiului (22) 5. Pierderi extraordinare (24) 6. Beneficiul net	1. Beneficii reportate (din anii precedenti) 2. Beneficiu brut (sold creditor al contului de 3. Venituri străine obiectului exploatării (20) 4. Venituri extraordinare (23) 5. Pierdere
Total	**Total**

[71] Calu, A. , *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 117.

Tabelul 2-6 Schema generală de bilanţ

SCHEMĂ GENERALĂ DE BILANŢ	
ACTIV	**PASIV**
I. Conturile mijloacelor de bază	**I.** Conturile mijloacelor financiare proprii
II. Conturile participaţiunilor	**II.** Conturile amortizărilor
III. Conturile mijloacelor de producţie procesului	**III.** Conturile mijloacelor financiare străine
IV. Conturile mijloacelor procesului de circulaţie	**IV.** Conturile pentru delimitarea consumaţiunilor şi a realizărilor
V. Conturile creantelor	**V.** Contul beneficiilor
VI. Conturile mijloacelor mobiliare	
VII. Conturile mijloacelor băneşti	
VIII Conturile pentru delimitarea consumatiunilor realizărilor	
IX. Contul pierderilor	
TOTAL ACTIV	**TOTAL PASIV**
Conturi de ordine şi evidenţă (extrapatrimoniale)	
1. Conturi de ordine şi evidenţă	1. Conturi de ordine şi evidenţă
Total	**Total**

Trecerea la economia planificată şi centralizată, începând cu anul **1948**, a generat modificări importante şi la nivelul contabilităţii, deoarece „vechea normare, în sistemul zecimal corespunde unei economii care a apus şi nu putea să urmărească în desfăşurare aplicarea unui plan în care este cuprinsă întreprinderea”. Altfel spus evidenţei contabile nu i-a mai corespuns planul zecimal de conturi existent la acea dată. Sovietizarea României a însemnat introducerea unei normalizări stricte a contabilităţii, proces cunoscut şi sub denumirea de “normarea” contabilităţii.

Începând cu 1 **ianuarie 1949** a fost aplicat primul plan de conturi pentru întreprinderile industriale. Acesta, deşi păstra elemente caracteristice sistemului contabil existent până în acel moment, era o prelucrare după planul de conturi sovietic.

2.2 Sistemul contabil românesc în perioada 1950 - 1990

În perioada 1950-1990 normalizarea contabilă a fost atributul exclusiv al statului, fiind realizată de **Direcţia de Contabilitate, Metodologie şi Îndrumare Contabilă** din Ministerul Finanţelor în colaborare cu **Direcţia Centrală de Statistică**. Aceste două organisme stabileau planurile de conturi sintetice şi analitice, regulile de bază, normele metodologice şi formularele de bază. Au fost introduse "norme de evidenţă contabilă", pilonul central fiind planurile de conturi diferenţiate pe ramuri de activitate, însoţite de instrucţiuni stricte de aplicare. Planificarea preţurilor a impus controlul asupra costurilor, prin normalizarea calculului costurilor.

Situaţiile financiare erau uniforme pentru toate întreprinderile, indiferent de mărimea acestora, singurul criteriu de diferenţiere fiind ramura de activitate în care operau, acestea întocmindu-se trimestrial. Calculul rezultatului şi repartizarea beneficiului se făcea lunar. Nu exista fiscalitate asupra beneficiului, ci doar prelevări directe la stat. Excedentul de beneficiu era afectat întreprinderii în funcţie de planificare, iar surplusul era vărsat la bugetul de stat[72].

Sistemul fiscal era rigid, simplist, nemotivant în condiţiile inexistenţei unei pieţe financiare. Organizarea contabilităţii se făcea într-un singur circuit informaţional (monism contabil), centrat pe funcţia de producţie a întreprinderii şi calculul costurilor complete.

Monismul contabil presupune existenta unui singur circuit de informaţii contabile, deci o singură contabilitate, atât pentru funcţiile interne cât şi pentru funcţiile externe. Altfel spus, contabilitatea de gestiune era integrată contabilităţii generale şi condusă prin reglementări guvernamentale. Profesorul francez Jacques Richard prezintă trei dimensiuni ale monismului contabil:

- *monismul formal* este acea organizare prin care contabilitatea de gestiune este complet integrată in sistemul contabil;
- *monismul material* este acea organizare a sistemului contabil prin care este utilizat un singur fel de evaluare, de obicei cea economică;
- *monismul informaţional* reprezintă acea expresie a monismului prin care informaţia contabilă este orientată către un singur tip de utilizator, de obicei conducerea.

În 1951 Planul de conturi pentru industrie din 1949 a fost înlocuit cu o nouă versiune, prelucrată exclusiv după modelul sovietic, versiune în măsură să „asigure reflectarea

[72] Bogdan, V., *Armonizarea contabilă internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2004, p. 327.

proceselor economice din întreprinderi în condiţiile primului plan cincinal de dezvoltare a economiei naţionale”[73]. Modificările survenite au fost sintetizate de prof. V. M. Ioachim[74] astfel:

- evidenţierea prin contabilitate a devierilor de la preţurile planificate;
- considerarea ca realizare nu vânzarea produselor ca până acum, ci încasarea lor, exceptând vânzările sub 10.000 lei;
- evidenţierea lunară prin concentrarea rezultatelor în contul Beneficii şi Pierderi;
- separarea fondurilor speciale prin conturi nu numai ca sursă, dar ca şi reprezentare materială;
- adaptarea planului de conturi la noile dispoziţiuni cu privire la finanţarea investiţiilor şi reparaţiile capitale cu privire la sistemul de plăţi;
- evidenţierea separată a creanţelor şi datoriilor neachitate în termen;
- punerea în concordanţă a planului de conturi cu planul de producţie;
- separarea cheltuielilor generale ale întreprinderii după specificul economic al lor;
- introducerea simplificărilor în înregistrările contabile.

Anii ’70 au fost caracterizaţi de apariţia:

- *Regulilor de bază cu privire la planificarea, evidenţa şi calculaţia preţului de cost şi a cheltuielilor de circulaţie* (1965);
- H1885/1970 *Reglementări contabile privind organizarea şi conducerea contabilităţii;*
- OMF 467/1970 *Sistem de conturi bazat pe un cadru general*;
- OMF 595/1970 *Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice*;
- OMF 596/1970 *Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor bugetare*.

În această perioadă **(1950-1990)**[75]:

- obiectivul principal al sistemului contabil era să furnizeze informaţii necesare pentru planificarea şi controlul economiei naţionale;
- singurul utilizator de informaţii contabile era statul, reprezentat de organul ierarhic superior (centrală, departament sau ministerul de resort), organele de control financiar (Ministerul de Finanţe), organele Partidului Comunist şi Direcţia Centrală de Statistică. Conducerea întreprinderii reprezenta singurul utilizator intern al informaţiei contabile. Investitorii şi concurenţa nu existau, determinând o lipsă de transparenţă a informaţiilor,

[73] Revista de contabilitate nr. 1, 1971.
[74] Ioachim, V. M., citat în Calu, A., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 126.
[75] Acest paragraf este inspirat din comunicarea *Audit du système comptable dans le contexte de l’insertion internationale des entreprises roumaines* , N. Feleagă, V. Florescu, J. Rigal, Congresul AFC, 1993.

folosindu-se în mod curent noţiunea de „secret de întreprindere". Salariaţii aveau numai un drept formal de a controla gestiunea. Managerii nu aveau o putere reală de decizie;

- metodele de evaluare se bazau pe fixitatea preţurilor, analiza costurilor fiind în centrul preocupărilor;
- prin sistemul de conturi se urmărea realizarea costului prestabilit;
- veniturile erau contabilizate în momentul încasării;
- existau doar câteva principii care operau explicit;
- documentele de sinteză erau uniforme pentru toate întreprinderile, indiferent de mărimea şi activitatea acestora, apărând doar unele diferenţieri la nivel de ramură.

Bilanţul regrupa anumite grupe de activ cu sursele de finanţare corespunzătoare, pentru a verifica dacă întreprinderea respecta reglementarea. În activ, imobilizările figurau la valoarea brută, cu amortizarea cumulată în pasiv.

De asemenea, se remarcă neaplicarea convenţiilor contabile de continuitate a exploatării, de independenţă a exerciţiilor, de prudenţă, aceasta din urmă pierzându-şi din esenţă în faţa fixităţii preţurilor, a inexistenţei structurale a riscului economic.[76]. Principiile de permanenţă a metodelor, al costului istoric şi al necompensării erau explicate fără a fi detaliate. Cu privire la principiile de prevalenţă a realităţii în faţa aparenţei şi cel al imaginii fidele, trebuie amintit că respectarea doctrinei marxiste impunea o funcţionare echilibrată a întreprinderii[77].

În ceea ce priveşte profesia contabilă, aceasta nu putea ieşi din rolul său de contabil de întreprindere. Doar experţii contabili judiciari erau în măsură să controleze contabilitatea în numele Ministerului de Justiţie. Experţii erau profesori universitari sau contabili diplomaţi agreaţi.

[76] Bogdan, V., *Armonizarea contabilă internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2004, p. 327.
[77] Farcane, N., Cotleţ, D., *Reforma în sistemul contabil românesc* , Editura Orizonturi Universitare, Timişoara, 1999, p. 105.

2.3 Sistemul contabil românesc în perioada 1990 – 1997 sau prima etapă a reformei contabile româneşti

Începând cu **1990**, în România s-a pus problema tranziţiei spre economia de piaţă; în formă, prioritatea a fost acordată privatizării (transferuri de proprietate de la întreprinderile de stat la alţi agenţi, având ca finalitate controlarea activităţii de către sectorul privat). Noii guvernanţi au emis rapid o serie de legi menite să dezvolte economia de piaţă. Astfel, s-a adoptat şi aplicat Legea 15/1990 privind reorganizarea întreprinderilor de stat. Legea prevedea transformarea întreprinderilor de stat în regii autonome şi societăţi comerciale, precum şi o serie de modalităţi de cesiune sau de locaţie a activelor proprietate de stat. Un an mai târziu a fost adoptată Legea nr. 58/1991 privind privatizarea societăţilor comerciale. Prin aplicarea acesteia s-au înfiinţat fondurile proprietăţii de stat şi fondurile proprietăţii private şi s-au emis certificate de proprietate, transformate ulterior în acţiuni la societăţile comerciale privatizate.

Normalizatorii români au fost nevoiţi să aleagă între a reforma sistemul contabil existent sau a-l schimba integral. Pentru ambele alternative au existat opinii pro şi contra. În final a fost aleasă calea schimbării. Odată aleasă calea schimbării, normalizatorii români au fost puşi, din nou, în faţa unei alegeri: să adopte un sistem anglo-saxon de contabilitate, sau unul continental. A fost ales sistemul continental de contabilitate. Motivele acestei alegeri sunt prezentate în subcapitolul „Influenţele franceze ale sistemului contabil al agenţilor economici”.

Prima etapă a reformei contabile româneşti s-a realizat în patru perioade:

- **1990-1991**: Responsabilii normalizării contabile româneşti au procedat la *studierea directivei a IV-a europene şi au beneficiat de schimburi de experienţă, în domeniul contabilităţii*, în Franţa, Germania şi Marea Britanic. Dezbaterile pe tema alegerii unui sistem contabil ca bază de inspiraţie au urmat îndeaproape dezbaterea economică, care diviza partidele politice în cei care favorizau o reformă radicală, în spiritul economiei de piaţă şi cei care încercau să păstreze cât mai mult posibil organizarea specifică economiei planificate. În cele din urmă autorităţile au semnat o convenţie cu Ministerul Economiei şi Finanţelor, Ordinul Experţilor Contabili şi Compania Naţională a Comisarilor de Conturi din Franţa, în vederea asistării reformei contabile din România. Şeful de proiect al Convenţiei de cooperare franco-română în domeniul contabilităţii a fost Eric Delesalle, expert contabil diplomat, profesor la institutul

Naţional de Tehnici Economice şi Contabile (Arte şi meserii) de la Paris[78] Deşi alegerea parteneriatului nu a avut la bază raţionamente demonstrabile ştiinţific, ci doar interese politice, ea a reprezentat, cel puţin la vremea respectivă, cea mai bună alegere posibilă, deşi în ultima perioadă au apărut o serie de îndoieli, datorită creşterii importanţei IAS-urilor la nivel mondial şi recunoaşterii faptului că pieţele de capital au fost dominate de companiile care-şi întocmesc situaţiile financiare în concordanţă cu modelul contabil anglo-saxon. Eforturile normalizatorilor români s-au concretizat în adoptarea Legii Contabilităţii 82/1991, elaborarea normelor metodologice 2519/1991 privind reflectarea în contabilitate a capitalului social şi a altor active si pasive.

Adaptabilitatea sistemului contabil francez la condiţiile României a fost demonstrată de către profesorul Niculae Feleagă printr-o grilă de variabile economice, financiare, fiscale, sociale, juridice şi culturale. Aceste variabile au fost analizate, la Paris (1992), cu ocazia mesei rotunde „Â l'est, quoi de nouveau?”[79], precum şi în lucrările „Contabilitate financiară” volumul l[80] (1993) şi „Sisteme contabile comparate”(1995).[81]

- **1992**: Direcţia Generală a Contabilităţii din Ministerul Finanţelor, în colaborare cu universitari şi practicieni români, a elaborat, sub asistenţa experţilor francezi, un proiect de sistem contabil. Proiectul nu reprezenta o preluare ad litteram a sistemului contabil francez. De altfel, instrumentul utilizat pentru definirea sa nu a fost Planul contabil general, ci lucrarea „Sistem contabil de întreprindere”[82]. În acelaşi timp a fost înfiinţat Colegiul Consultativ al Contabilităţii care, prin componenţa sa, avea menirea să permită implicarea în procesul de normalizare a tuturor celor interesaţi de informaţia contabilă. În realitate, rolul Colegiului era limitat, Direcţia de Legislaţie Contabilă păstrând întreaga putere în ceea ce priveşte normalizarea contabilă.
- **1993**: S-a realizat experimentarea proiectului de norme pe un grup de aproape 100 de întreprinderi voluntare, cu ajutorul programului european PHARE. În perioada experimentării, aceste întreprinderi şi-au organizat contabilitatea, în paralel, în conformitate

[78] Bunget, O., *Contabilitatea românească între reformă şi convergenţă* , Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 39.
[79] Dezbaterile au fost publicate în Revue française de comptabilité, nr. 233, aprilie, 1992.
[80] În colaborare cu I. Ionaşcu.
[81] Într-un articol publicat în The European Accounting Review 4:2, 1995, profesorul J. Richard, apărător frecvent al sistemelor contabile moniste, încearcă să demonstreze că vechiul sistem contabil românesc ar fi fost funcţional într-o economie de piaţă. În cercetarea sa, specialistul francez se apleacă asupra argumentelor invocate de către profesorul Feleagă căutând “inconsistenţele” acestora.
[82] Gélard, G., Delasalle, E., *Exporter la Comptabilité – Le Systeme Comptable d’Entreprise*, Revué Française de Comptabilité, 1991, mai, p. 75-85.

cu vechiul şi noul sistem contabil. În plus, s-a declanşat un amplu proces de formare a personalului financiar-contabil în spiritul cerinţelor noului sistem contabil.

- **1994**: Sistemul contabil a fost definitivat şi aplicat.

În ceea ce priveşte referenţialul contabil românesc, acesta s-a concretizat, aşa cum am mai precizat, într-un capitol anterior în "**Sistemul contabil al agenţilor economici**", care cuprinde: *Legea Contabilităţii nr. 82/1991; H.G. nr. 704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii Contabilităţii, Planul de conturi general; Normele metodologice de utilizare a conturilor, Nomenclatorul registrelor contabile şi a formularelor referitoare la activităţile financiare şi contabile; Normele de utilizare a registrelor de contabilitate; Bilanţul contabil şi Normele metodologice pentru elaborarea şi prezentarea bilanţului contabil.*

Întregul *referenţial contabil* menţionat s-a inspirat din *Planul Contabil general (PCG) francez*. Sistemul contabil al agenţilor economici se apropie de PCG[83].

2.3.1 Influenţele franceze[84] ale "Sistemului contabil al agenţilor economici"

Ideea că România ar trebui să îşi bazeze reforma contabilă pe modelul francez s-a justificat prin faptul că între cele două ţări existau mai multe convergenţe în plan cultural, politic şi economic. Independenţa României de sub Imperiul Otoman a fost făurită de exilaţii politici din Paris, iar instituţiile civice, politice şi educaţionale ale statului român de la sfârşitul secolului al XlX-lea şi începutul secolului al XX-lea au fost create după modelul celor din Franţa; între cele două ţări au fost menţinute legături lingvistice strânse (limba română este o limbă latină), elita politică şi intelectuală din România studiind în Franţa, iar limba română a importat un număr mare de cuvinte din limba franceză. Richard apreciază că, în 1993, investiţiile franceze erau „primele, înaintea tuturor celorlalte investiţii străine"[85] din ţară.

Aceste caracteristici pot ajuta la explicarea predispoziţiei unei părţi a autorităţilor române de după 1989 către modelul contabil francez, dar acestea nu par să fie nici necesare şi nici suficiente ca explicaţii pentru adoptarea acestui model. După cum am menţionat anterior,

---

83 Berheci, M., *Contabilitate financiară II*, Editura Univ Al. I Cuza, Iaşi, 2006, p. 3.

84 Acest subcapitol este inspirat din Roberts, A., D., *The recent romanian accounting reforms: another case of cultural intrusion?* , tradus de A. Calu, I. Ionaşcu *Consideraţii privind evoluţia reformei contabile româneşti*, publicat în revista Contabilitatea, Expertiza şi auditul afacerilor, nr.1, 2002, p. 9.

85 Richard, J., *The evolution of the Romanian and Russian Accounting Charts after the collapse of the Communist System*, The european Accouting Review, 1995, 4:2.

Republica Cehă, care are doar câteva legături slabe cu Franţa, a fost, de asemenea, puternic influenţată în reforma contabilă de către Franţa. Sucher şi Zelenka[86] sugerează că în această ţară viziunea personală a ministrului de finanţe ceh a fost importantă în adoptarea Planului Contabil General după modelul celui francez.

Ce este de remarcat în cazul României este o utilizare aproape completă a modelului francez în cadrul Legii Contabilităţii din 1991 şi a Regulamentului de implementare a acesteia din 1993. Richard[87] concluzionează că „întreaga legislaţie contabilă din România are la bază contabilitatea financiară franceză (cu toate caracteristicile contabilităţii statice şi obiective macroeconomice şi de natură fiscală)". Multitudinea elementelor împrumutate poate fi observată în legislaţia contabilă românească. Astfel de exemple sunt:

- formalităţile pentru organizarea contabilităţii întreprinderii prevăzute de articolele 6-26 din Legea Contabilităţii din România;
- legătura puternică existentă între contabilitate şi fiscalitate, demonstrată de existenţa unei structuri contabile denumită „provizioane reglementate", preluată cu aceeaşi accepţiune ca în contabilitatea franceză; organizarea planului de conturi din cadrul Planului Contabil General român, despre care Richard sugerează că „este, în mod virtual, o replică a planului de conturi francez din 1982"[88];
- formatul bilanţului şi contului de profit şi pierdere reprezintă o copie a formatelor franţuzeşti, chiar denumirea de „solduri intermediare de gestiune" („soldes intermediaires de gestion").

Totuşi, cum s-a ajuns la adoptarea de către România a modelului contabil francez în aşa mare măsură? Profesorii Feleagă şi lonaşcu[89] aduc un număr de argumente, care însă au fost criticate de Richard. Pentru Duţia[90], alegerea nu pare să ridice nici o problemă: ea reiese, parţial, din consilierea de specialitate oferită Guvernului României de o serie de instituţii financiare şi contabile din Franţa (şi Belgia) care „au avut o contribuţie foarte importantă la... reforma contabilă din România". Această afirmaţie punctează rolul semnificativ al consilierilor în ceea ce priveşte forma reformei contabile în cazul ţărilor în tranziţie; de

---

[86] Sucher, P., Zelenka, I., *The influence of French Accounting on Recent Developments of Czech Accounnting*, Thames Valley University, 1995, p. 68.
[87] Richard, J., *Accounting In Eastern Europe:from Communism to Capitalism*, in P. Walton, A. Haller and B. Raffournier *International Accounting* , 1998, Second Edition, 2003, p. 332-345.
[88] Richard, J., *The evolution of the Romanian and Russian Accounting Charts after the collapse of the Communist System* , The european Accouting Review, 1995, 4:2.
[89] Feleagă N., Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, 1998, p. 15-17.
[90] Duţia, T., *The restructuring of the system of Accounting in Romania during the period of transition to the market economy*, The European Accounting Review, 1995, 4:4.

asemenea, Feleagă şi Ionaşcu citează rolul semnificativ jucat de Dellesalle şi Gélard, autorii francezi ai „Sistemului contabil al întreprinderii”, în influenţarea gândirii contabile din România, cu privire la mutaţia din anii '90. Într-adevăr, „Sistemul contabil al întreprinderii a fost conceput ca un instrument pentru inspirarea schimbării contabile în ţările aflate în tranziţie”[91].

Chiar dacă rolul consilierilor a fost important în dezvoltarea fondului reformei contabile iniţiale din România, aceasta nu explică pe deplin alegerea Franţei ca model „cultural dominant”[92]. Apare deci clar că autorităţile din România au luat decizia strategică potrivit căreia reforma contabilă ar trebui să fie făcută având drept scop crearea unui sistem compatibil cu dreptul societăţilor comerciale armonizat prin directivele Uniunii Europene (UE). Obiectivul politic pe termen lung, de aliniere la cerinţele UE, a fost stabilit cu conştiinciozitate în România, la fel ca şi în alte ţări Europene în tranziţie, încă de la începutul anilor '90. Adoptând în integralitate modelul francez s-a dorit, desigur, asigurarea acceptabilităţii (Ungaria a urmat, într-o mare măsură, un drum similar, inspirându-se în mod evident din modelul german; Kazakstan, care nu aspiră la integrarea în Uniunea Europeană, a decis adoptarea, în totalitate, a altui model: contabilitatea acestei ţări se bazează, în mod esenţial, pe modelul american US GAAP). În cadrul Uniunii Europene modelul de contabilitate anglo-saxon este în minoritate, fiind utilizat cu preponderenţă în Marea Britanic, Irlanda, Olanda şi Danemarca. De aceea a fost justificat să se privească la modelul contabil continental-european, ca model de inspiraţie şi, date fiind legăturile istorice dintre România şi Franţa, nu este surprinzător că modelul contabil francez a fost atrăgător pentru România.

Profesorii Feleagă şi Ionaşcu au dezvoltat această idee, prezentând un număr de argumente relevante privind opţiunea României - argumente care, am putea spune, pot fi interpretate ca justificări *post factum.* Acestea sugerează, printre altele, că:

- situaţia României în momentul schimbării din 1990 a fost una care cerea un sistem contabil în care informaţiile financiare pentru scopuri macroeconomice erau la fel de importante ca orice alte raportări;
- economia României se caracteriza printr-un număr mare de întreprinderi mici şi mijlocii şi prin absenţa dezvoltării pieţelor financiare, aşa că finanţarea bancară şi guvernamentală a societăţilor comerciale era importantă;

[91] Delesalle, F., Delesalle, E., Gélard G., *Contabilitatea şi cele zece porunci*, Editura Economică, Bucureşti, pp. 100-109.
[92] Nobes, C. W., *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting,* Abacus, 1998, 34:2.

- o conectare puternică a contabilităţii la fiscalitate nu era dezavantajoasă.

Toate aceste trăsături puteau fi întâlnite în Franţa, cel puţin în momentul în care au fost puse bazele sistemului contabil din România.

Richard critică aceste argumente „tehnice” aduse de Feleagă şi lonaşcu, cu toate că renunţarea la cele mai multe din aceste argumente reprezintă mai degrabă o discuţie despre Planul Contabil General român, decât sistemul contabil român luat ca un întreg. El sugerează că explicaţia pentru opţiunea României constă în intersecţia de interese politice. Pe de o parte, interesul Franţei, industria şi profesia contabilă a acesteia, oferă apariţia dorinţei de a promova şi dezvolta interesele ei economice în România, prin „forţarea către o ideologie contabilă franceză”[93]. Pe de altă parte, a existat o presiune în România, făcută de gruparea profesioniştilor contabili şi a universitarilor francofoni (printre care se numără Feleagă şi Ionaşcu), despre care se spune că şi-au dorit să-şi impună punctul de vedere cu respect, în faţa elitei contabilităţii din România şi, mai ales, în faţa celor care susţineau modelul sovietic de contabilitate.

Oricare ar fi natura explicaţiei privind opţiunea României pentru modelul francez de contabilitate şi justificarea acestei opţiuni, se disting ***trei motive importante***. Primul este acela că *a existat o combinaţie între predispoziţie şi interese strategice din partea autorităţilor române care au luat această decizie*. În aceeaşi măsură, *rolul avut de consilieri a fost semnificativ* în adoptarea modelului francez. Apoi, existau motive întemeiate, având la bază *situaţia economică din România*, pentru alegerea unui model de contabilitate de tip continental-european. În acea perioadă, românii nu au sugerat niciodată că modelul francez de contabilitate era inadecvat pentru ţara lor. Din aceste motive, este îndoielnic că cineva poate caracteriza adoptarea acestui model ca „intruziune culturală”.

[93] Richard, J., *The evolution of the Romanian and Russian Accounting Charts after the collapse of the Communist System* , The european Accouting Review, 1995, 4:2.

2.3.2 Caracteristici ale sistemului contabil din România (1994)

Principalele caracteristici ale sistemului contabil aplicat în România începând cu l ianuarie 1994 sunt **uniformitatea şi conservatorismul**, asociate cu **valori reduse ale transparenţei şi controlului profesional**. Astfel spus, respectul regulilor este prioritar, forma şi conţinutul documentelor de sinteză sunt în acord cu prevederile Directivei a IV-a.

Situaţia utilizatorilor de informaţii financiar-contabile începând cu l ianuarie 1994 se caracterizează astfel:

- statul a rămas principalul utilizator extern de informaţii financiar contabile, deoarece privatizarea s-a realizat foarte încet, colectarea impozitelor rămânând esenţială pentru a alimenta cu resurse a bugetului statului;
- băncile reprezintă unul dintre puţinele grupuri de utilizatori români care conştientizează şi utilizează dreptul lor la informare;
- managerii folosesc informaţiile contabile, ei fiind, în acelaşi timp, responsabilii politicii de comunicare financiară;
- investitorii existenţi sunt în număr extrem de mic;
- partenerii comerciali nu manifestă interes faţă de informaţia contabilă. Ei se bazează în principal pe reputaţia pe care o are întreprinderea, pe linia respectării obligaţiilor contractuale. Motivele pot fi: lipsa de credibilitate a informaţiilor contabile, caracterul prea agregat al informaţiilor disponibile la Registrul comerţului şi lipsa de educaţie în utilizarea informaţiei contabile;
- salariaţii şi sindicatele nu utilizează informaţiile contabile, revendicările lor bazându-se pe creşterea generală a preţurilor şi pe conştientizarea posibilităţii de utilizare a lobby-ului şi nu pe analize financiar contabile;
- analiştii financiari reprezintă o categorie de utilizatori în formare. Existenţa şi dezvoltarea lor este legată de existenţa şi dezvoltarea categoriilor de utilizatori cărora le acordă consultanţă.
- presa este puţin sensibilă la importanţa documentelor de sinteză în procesul de informare financiară.

Sistemul contabil aplicat în România, începând cu l ianuarie 1994, poate fi caracterizat astfel:

- este un sistem ***dualist***, în care contabilitatea financiară este normalizată şi influenţată de aspectele juridice şi fiscale, iar contabilitatea de gestiune devine opţională[94]. Contabilitatea financiară are ca obiect circuitul patrimoniului întreprinderii, furnizând şi utilizând informaţiile necesare întocmirii bilanţului contabil, contului de profit şi pierdere şi anexelor. Contabilitatea de gestiune are ca obiect gestiunea analitică a stocurilor, calculaţii de costuri, calculul veniturilor, previziuni venituri si cheltuieli etc. Planul contabil este structurat pe nouă clase: clasele 1-8 pentru contabilitatea financiară şi clasa 9 pentru contabilitatea de gestiune. Cheltuielile de exploatare sunt clasificate după natura lor în contabilitatea financiară şi după destinaţia lor în contabilitatea de gestiune.
- structurile contabile sunt specifice economiei de piaţă;
- limbajul utilizat are la bază principii contabile şi reguli de evaluare precise;
- acordă o importanţă ridicată evaluării patrimoniale;
- polul de interes al contabilităţii s-a mutat de la cont, ca instrument de urmărire a fluxului de producţie, la documentele de sinteză a contabilităţii, care devin instrumente de informare a utilizatorilor şi de dezvoltare a analizelor financiare;
- a fost introdusă noţiunea de imagine fidelă;
- schimbă prioritatea acordată diferitelor funcţii ale contabilităţii. Astfel, tendinţele sunt legate de funcţia de comunicare financiară externă şi funcţia de instrument de gestiune internă a întreprinderii, pentru contabilitatea financiară şi, într-o oarecare măsură, funcţia previzională, pentru contabilitatea de gestiune.

În ceea ce priveşte profesia contabilă, în România, în 1994, a fost înfiinţat Corpul Experţilor Contabili şi a Contabililor Autorizaţi (CECCAR) cu deviza „ştiinţă, independenţă, moralitate". CECCAR devine o instituţie reper în domeniul contabil, profesia contabilă fiind chemată să ia parte cât mai activ la înfăptuirea reformelor economice din ţara noastră.

- **Perioada 1995 – 1997** În întreprinderile româneşti contabilitatea se ţine după modelul adoptat, iar continuarea reformei contabile constă în:
  - pregătirea normelor privind metodologia contabilă de grup pentru grupurile de firme româneşti;
  - reglementarea contabilităţii instituţiilor publice, a instituţiilor bancare cât şi a sectoarelor necomerciale.

[94] Feleagă, N., Florescu, V., Rigal, J.J., *Audit du système comptable dans le contexte de l'insertion internationale des entreprises roumaines* , Congresul AFC, 1993.

În aceasta perioadă se consolidează sistemul contabil românesc, prin acţiunea conjugată a Ministerului Finanţelor prin CCC, CECCAR – ca reprezentant al organismelor profesionale (prin promovarea profesiei contabile şi a codului de etică profesională, organizarea de cursuri) şi a principalului organism de reglementare a pieţei de capital CNVM (prin editarea de norme care reglementează informarea investitorilor şi auditarea situaţiilor financiare a societăţilor cotate).

Trebuie să precizăm faptul că, deşi în anul 1992 s-a înfiinţat Colegiul Consultativ al Contabilităţii, cu scopul de a atenua implicarea statului în procesul de normalizare contabilă, implicarea statului în acest proces s-a menţinut, procesul de normalizare păstrându-şi caracterul public şi fiind realizat de Direcţia generală de legislaţie contabilă din cadrul MFP. Implicarea profesiei contabile şi a universitarilor în procesul de normalizare este foarte redusă, iar procesul de elaborare a normelor în România este foarte diferit de procesul de elaborare a normelor la nivel internaţional.

Pornind de la aceste considerente, apreciem ca bine venită o continuare a procesului de reformă a contabilităţii din România.

2.4 Programul de armonizare a Sistemului Contabil din România cu normele contabile internaţionale (1997 – 2005) sau a doua etapă a reformei contabile româneşti

Datorită creşterii importanţei IAS la nivel mondial şi recunoaşterii faptului că pieţele de capital au fost dominate, din ce în ce mai mult, de companiile care-şi întocmesc situaţiile financiare în concordanţă cu modelul contabil anglo-saxon şi odată cu sosirea unei echipe din cadrul ICAS (Institutul Experţilor Contabili din Scoţia), din **1997 s-a demarat un program de armonizare a Sistemului Contabil din România cu normele contabile internaţionale**, finanţat de Know How Fund Marea Britanie, care reprezintă programul guvernamental britanic de asistenţă tehnică bilaterală acordată ţărilor din Europa Centrală şi de Est şi din Asia Centrală. Know How Fund doreşte să susţină procesul de tranziţie către democraţii pluraliste şi economii de piaţă într-un mod care sa promoveze şi să recunoască interesele tuturor. Rolul acestui program este de a armoniza contabilitatea românească cu directivele contabile europene şi standardele internaţionale de contabilitate.

Prin acest program de dezvoltare a sistemului contabil s-a asigurat:

- evaluarea măsurii in care sistemul contabil din România oferea deja informaţii financiare relevante şi credibile, capabile să satisfacă atât necesităţile utilizatorilor interni, cât şi pe cele ale furnizorilor internaţionali de capital;
- elaborarea unui plan pe termen lung pentru dezvoltarea viitoare a sistemului contabil din România;
- implementarea planului pe termen lung.

Profesorul Feleagă a sesizat câteva aspecte cu privire la incompatibilităţile existente la acea dată, între realitatea românească la acea dată şi realitatea anglo-saxonă, sintetizate în Tabelul 2.7.

Tabelul 2-7 Realitatea anglo-saxonă versus realitatea românească

Realitatea anglo-saxonă	**Realitatea românească**
Normalizare prin organisme private	Normalizare de tip public
Deconectarea contabilităţii de fiscalitate	Conectarea contabilităţii de fiscalitate
Normalizare de tip deductiv, prin intermediul Cadrului Contabil Conceptual	Normalizare de tip inductiv, utilizând drept instrument Planul de Conturi
Piaţa reglează activitatea economică	Puterea publică reglează activitatea economică
Sistem de finanţare predominant bursier	Sistem de finanţare predominant bancar

Direcţiile de schimbare a sistemului contabil din România:

- situaţiile financiare trebuie întocmite ca situaţii financiare cu scop general, în loc să fie întocmite doar în scopuri fiscale, sau doar pentru statistică;
- încurajarea investiţiilor străine prin întocmirea de situaţii financiare care să satisfacă nevoile investitorilor;

Fazele procesului de dezvoltare a sistemului contabil din România:

- Faza 1: Compararea sistemului românesc de contabilitate
- Faza 2: Planul de acţiune pe termen lung;
- Faza 3: Implementarea planului de acţiune pe termen lung.

În ***prima fază*** consultanţi ICAS şi personal al Ministerului de Finanţe au realizat:

- analiza-diagnostic a reglementărilor contabile din România, în comparaţie cu etaloanele europene şi internaţionale în domeniu (Directiva a IV-a a UE si Standardele Internaţionale de Contabilitate);
- analiza modului în care practicienii contabili din România respectă reglementările contabile româneşti.

Această acţiune a relevat faptul că, deşi s-a făcut un progres semnificativ în implementarea prevederilor Directivei a IV-a şi a Standardelor Internaţionale de Contabilitate, era necesară o dezvoltare suplimentară a reglementărilor contabile româneşti pentru a se

finaliza implementarea şi că ceea ce se întâmpla în practică era în mod semnificativ diferit de cerinţele legislative, deoarece întotdeauna prevalau doar scopurile fiscale la întocmirea situaţiilor financiare.

În ***faza a doua***, în urma analizei-diagnostic s-a stabilit **că obiectivul pe termen lung îl constituie îmbunătăţirea raportărilor financiare ale societăţilor comerciale** din România astfel încât conturile anuale ale acestora să fie în deplină conformitate cu Directiva a IV-a si cu Standardele Internaţionale de Contabilitate. În acest scop, s-*a elaborat un **plan de acţiune pe etape**, care permite adaptarea reglementărilor contabile în mod treptat, pentru a se asigura o perioadă de timp suficientă pentru modificarea infrastructurii şi comportamentului generat de tradiţia culturală şi de mentalitate.* Totuşi, se recunoaşte faptul că prioritatea pe termen scurt a fost luarea în considerare a necesităţilor privind informaţia contabilă a societăţilor tranzacţionate pe piaţă şi a anumitor alte entităţi publice care, în procesul de privatizare, au interesul atragerii investiţiilor internaţionale de capital.

Obiectivele planului sunt:

- realizarea unei distincţii clare între situaţiile financiare elaborate în scopuri fiscale şi statistice şi cele cu scop general, întocmite pentru alţi utilizatori.
- reglementările contabile româneşti să cuprindă:

1. legea contabilităţii;
2. o versiune actualizată a reglementărilor care să reflecte în totalitate cerinţele Directivei a IV-a
3. Standardele internaţionale de contabilitate;
4. recomandări şi ghiduri practice privind reglementările şi standardele contabile.

Audit - planul pe termen lung are în vedere ca îmbunătăţirea situaţiilor financiare poate avea loc doar în cazul în care se vor produce evoluţii similare şi în reglementarea şi practica auditului financiar, în conformitate cu Directiva a VIII-a. Un „cenzorat” nu înseamnă acelaşi lucru cu un „audit independent”, aşa încât Directiva a VIII-a a fost transpusă în întregime în legislaţia românească.

Învăţământ şi pregătire profesională - de asemenea se recunoaşte că modificările planificate vor fi importante şi de aceea necesită asigurarea pregătirii corespunzătoare a contabililor, auditorilor, utilizatorilor şi a celor ce reglementează domeniul.

Faza a treia – Implementarea planului pe termen lung a început în 1998. Astfel:

- ***1998*** - a început procesul de traducere în limba română a IAS-urilor şi ghidurilor practice[95]. Traducerea a fost finalizată şi revizuită, iar lansarea oficială a avut loc în iunie 2000;
- ***1999*** - a fost un an de testare a noilor reglementări. A fost *publicat Ordinul Ministrului de Finanţe nr. 403/1999 "Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale"*. Un eşantion de societăţi pilot (societăţi comerciale cotate la Bursă şi întreprinderi de interes naţional) a întocmit situaţii financiare în conformitate cu IAS în paralel cu cele întocmite in conformitate cu legislaţia în vigoare. După auditarea acestor situaţii financiare s-au colectat comentariile societăţilor pilot şi ale auditorilor acestora pentru a se identifica orice inconsecvenţe în ce priveşte legislaţia aferentă pentru a putea face modificări ale legislaţiei.

  - a fost *aprobată Ordonanţa de Urgenţă 75*, care reglementează activitatea de audit financiar în conformitate cu Directiva a VII-a. Ordonanţa cere ca toate societăţile ce intră în aria de aplicabilitate a noilor reglementări să aibă situaţii financiare auditate de un auditor financiar, în conformitate cu standardele internaţionale de audit. Prin aceeaşi ordonanţă a fost înfiinţată Camera Auditorilor din România.
- ***2000*** **–** au fost integrate în programul de armonizare contabilă toate societăţile comerciale cotate, regiile autonome, întreprinderi de stat de interes naţional, precum şi întreprinderi care activează pe piaţa de capital. A fost emis *Ordinul 772/2000* de aprobare a *Normelor privind consolidarea conturilor*. Pentru întreprinderile ce raportau sau urmau să raporteze potrivit reglementărilor internaţionale, trebuiau să fie luate în calcul prevederile IAS 22 *Combinări de întreprinderi,* IAS 27 *Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale* şi IAS 28 *Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate,* precum şi cele ale legislaţiei naţionale.
- ***2001*** - a fost emis OMFP ***94/2001*** *pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale,* care cere ca toate societăţile ce intră în aria lui de aplicabilitate sa aplice Standardele Internaţionale de Contabilitate. Prevederile acestui ordin sunt defalcate pe o durată de 5 ani. Până la sfârşitul anului financiar 2005, doar IMM-urile (aşa cum vor fi definite in legislaţia de la momentul respectiv) nu vor aplica noile reglementari contabile. Acest ordin combina prevederile Directivei a IV-a cu prevederile IAS, fapt care conduce la

[95] *** Traducerea ghidurilor practice *Să înţelegem IAS* a PWC se poate găsi pe site-ul proiectului la adresa www.contab-audit.ro

anumite excepţii de la aplicarea integrală a IAS. În plus, acesta menţionează anumite reglementări naţionale care se vor aplica suplimentar/în loc de IAS.

În acelaşi an, a fost adoptat OMFP 1982/5/2001 referitor la aplicarea reglementărilor contabile aliniate la normele UE şi IAS pentru instituţiile de credit. Acesta este echivalentul OMFP 94 pentru instituţiile de creditare.

Dacă sistemul contabil din 1994 uniformizează practica de contabilitate, sistemul din 2001 a impus o contabilitate modernă, în care se pune accent pe raţionamentul profesionistului contabil în reflectarea tranzacţiilor şi evenimentelor economice şi pe calitatea informaţiilor contabile.

OMFP 94/2001 „Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate"

Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, a rămas „pivotul" reglementărilor contabile româneşti, deoarece aceasta se aplică de către întreprinderile „mari" împreună cu alte norme contabile grupate în patru volume:

- **volumul I** este reprezentat, de fapt, **de Ordinul nr. 94/2001** şi urmăreşte asigurarea conformităţii cu prevederile Directivei a IV-a europene şi cu cadrul contabil conceptual emis de IASB, care guvernează forma şi conţinutul situaţiilor financiare ale societăţilor comerciale;
- **volumul II** cuprinde traducerea Cadrului general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare (denumit şi cadrul contabil conceptual) al IASB;
- **volumul III** cuprinde Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS);
- **volumul IV** include ghidurile profesionale.

Succesiunea „autorităţii" contabile a acestor volume, atât acum, cât şi în viitor, este prescrisă în Ordinul 94 (art. 3.8).

Sunt vizate să aplice Reglementările, începând cu situaţiile financiare ale anului 2000, companiile cotate la Bursa de Valori, regiile autonome şi alte companii naţionale, cât şi întreprinderi care operează pe piaţa de capital (cotate pe piaţa RASDAQ). Până în anul 2006, reglementările vor fi extinse la toate întreprinderile considerate „mari" (definite în termenii Directivei a IV-a). Începând cu anul financiar 2000, întreprinderile au posibilitatea, cu aprobarea Ministerului Finanţelor Publice, să aplice reglementările înainte de data stabilită, în funcţie de progresul programului naţional de pregătire în domeniu.

Volumul I conţine patru capitole: primul prezintă reguli privind contabilitatea şi situaţiile financiare ale întreprinderii; capitolul doi include Planul de conturi general; în capitolul trei sunt prezentate formatele situaţiilor financiare; capitolul patru prezintă corespondenţa dintre Planul de conturi general şi formatul bilanţului şi contului de profit şi pierdere; în final, capitolul cinci este un mini-dicţionar care explică unii termeni utilizaţi în conţinutul Ordinului. Capitolul l este divizat în 10 secţiuni: Tabelul 2.8 prezintă conţinutul fiecărei secţiuni. Prefaţa la capitolul I prezintă un număr de „aranjamente” complexe pentru întreprinderile româneşti.

Tabelul 2-8 Conţinutul capitolului 1 al Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene (CEE) şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate (Ordinul ministrului finanţelor nr. 94/2001)

Secţiunea	Articole	Cuprins
1	**1.1 – 1.4**	Contabilitatea întreprinderii
2	**2.1**	Exerciţiul financiar
3	**3.1 – 3.8**	Situaţiile financiare anuale ale întreprinderii
4	**4.1 – 4.30**	Forma şi conţinutul situaţiilor financiare ale întreprinderii
5		Principii şi reguli contabile
	5.1 – 5.12	Principii contabile
	5.13 - 5.32	Tratamente contabile
	5.33 - 5.40	Tratamente contabile alternative
	5.41	Modificările capitalului propriu
	5.42 - 5.80	Note explicative la situaţiile financiare
6	**6.1 – 6.3**	Aprobarea şi semnarea situaţiilor financiare ale întreprinderii Aprobarea distribuirii profitului
7	**7.1 – 7.2**	Raportul administratorilor
8	**8.1 – 8.3**	Auditul financiar
9	**9.1 – 9.5**	Aprobarea şi depunerea situaţiilor financiare şi a raportului anual al întreprinderii
10	**10.1 - 10.3**	Publicarea raportului anual al întreprinderii

Analizând structura OMFP 94 putem observa cu uşurinţă influenţa Directivei a IV-a. Ca şi în directivă, natura situaţiilor financiare (secţiunea 3) este urmată de forma şi conţinutul situaţiilor financiare (secţiunea 4), principii şi reguli contabile, note explicative la situaţiile financiare (secţiunea 5), probleme referitoare la aprobarea şi auditarea situaţiilor financiare (secţiunile 6.1 – 10).

Este evidentă şi *influenţa practicii contabile franceze* asupra OMFP 94/2001:

- se menţine planul de conturi, datorită preocupării pentru înregistrările contabile;
- asemenea Planului contabil francez din1982, care defineşte principalii termeni contabili, în capitolul V al OMFP 94 se regăsesc definiţii ale conceptelor de activ, datorii, capital propriu, cheltuieli, venituri;
- se menţine rolul principal acordat documentelor justificative;

- se menţine noţiunea de patrimoniu, chiar dacă este evidentă contradicţia dintre patrimoniu şi principiul prelevanţei economicului asupra juridicului.

Rezultat al consilierii acordate de specialiştii Institutului Experţilor Contabili din Scoţia, *influenţele britanice* şi-au pus amprenta asupra OMFP 94/2001:

- Formatul cu un număr redus de rubrici a bilanţului şi a contului de profit şi pierdere;
- Forma listă de prezentare a bilanţului;
- Prezenţa posturilor: „active curente nete”, „total active minus datorii curente”;
- Politicile contabile şi notele explicative au menirea de a detalia, explica şi comenta celelalte componente ale situaţiilor financiare;
- Forma regulilor care guvernează evaluarea activelor. Articolul 4 al Legii societăţilor comerciale britanice, care regrupează regulile de evaluare la cost istoric, este regăsit în articolele 5.13 - 5.32 ale OMFP nr.94/2001;
- Tratamentele contabile alternative prezentate de paragrafele 5.33 - 5.40 sunt cele existente şi în legislaţia britanică;
- Tratamentul contabil al rezervelor din reevaluare (paragrafele 5.39 - 5.40) este în linii mari cel prevăzut de Legea societăţilor comerciale britanice (paragraful 34. art.4);
- Deconectarea contabilităţii de fiscalitate, eliminarea „provizioanelor reglementate” şi introducerea „duratei de viaţă utile”, măsurarea deprecierii activelor imobilizate şi a impozitelor amânate sunt numai câteva din măsurile întreprinse pentru realizarea acestui deziderat.

În opinia noastră, acest set de reglementări a venit în ajutorul profesioniştilor contabili pentru a atenua impactul noii gândiri contabile pe care o impuneau aceste standarde, care la acea vreme reprezentau un mit despre spiritul liber al gândirii contabile, despre investitori, despre relevanţa şi credibilitatea informaţiilor contabile, despre deconectarea contabilităţii de fiscalitate.

Câteva din noutăţile aduse de Ordinul 94/2001

Noutăţile aduse de Ordinul 94/2001 se referă cu predilecţie la concepte şi obiective noi, pe baza cărora va fi construită informaţia raportată în situaţiile financiare. De asemenea, există şi o serie de noutăţi privind modul de prezentare a informaţiilor în situaţiile financiare.

Dacă în sistemul contabil al agenţilor economici situaţiile financiare cuprindeau trei documente: bilanţ, cont de profit şi pierdere şi anexe, în OMFP 94/2001 situaţiile financiare cuprind următoarele cinci documente egale ca importanţă:

- bilanţ;
- cont de profit şi pierdere;
- situaţia modificărilor capitalurilor proprii;
- situaţia fluxurilor de numerar;
- politici contabile şi note explicative.

Se observă apariţia a două documente noi: situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de trezorerie.

Situaţia modificărilor capitalului propriu evidenţiază[96]: profitul net sau pierderea netă a perioadei, fiecare element de venit şi cheltuială şi efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale.

Situaţia modificărilor capitalurilor proprii reprezintă situaţia care evidenţiază *profitul net sau pierderea netă* a perioadei, fiecare element de *profit sau pierdere*, care aşa cum este cerut de alte standarde, este recunoscut *direct în capitalul propriu*, precum şi efectul cumulativ al modificării politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale abordate la tratamentul de bază, cerut de IAS 8. De asemenea, dacă nu sunt prezentate în notele explicative, situaţia capitalurilor proprii trebuie să conţină şi *tranzacţiile de capital cu proprietarii*. Documentul mai sus menţionat poate fi întocmit ca un tablou care se limitează la "analiza câştigurilor şi pierderilor înregistrate în cursul exerciţiului"[97]. Este vorba despre toate câştigurile şi pierderile unei întreprinderi, inclusiv cele care sunt recunoscute direct în capitalul propriu (de exemplu: deficitele şi surplusurile din reevaluare).

Situaţia fluxurilor de trezorerie este sinteza[98] care oferă utilizatorilor informaţii privind istoricul mişcărilor de numerar şi echivalente de numerar ale unei întreprinderi, prezentate pe activităţi de exploatare, investiţii şi finanţare.

Situaţia fluxurilor de trezorerie este stabilită conform normelor contabile internaţionale elaborate de IASB. Remarcăm influenţa IASB asupra OMFP 94. *Obiectivul acestei situaţii* îl constituie oferirea unei baze de evaluare a capacităţii întreprinderii *de a genera trezorerie sau echivalente ale trezoreriei*.

De asemenea, se observă înlocuirea anexelor cu documentul care se numeşte "politici contabile şi note explicative".

---

[96] *** *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu IAS,* art. 4.30.
[97] Obert, R., *Synhèse droit et comptabilité. Audit et commissariat aux comptes. Aspects internationaux*, Dunod, Paris, 1998, p. 328.
[98] *** IAS 7 *Situaţia fluxurilor de numerar* , în Standardele internaţionale de contabilitate, Editura Economică, 2000, p. 138.

Notele la situaţiile financiare trebuie să cuprindă: atestarea conformităţii cu normele IASC, prezentarea principiilor şi metodelor care au stat la baza întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare, explicaţii asupra posturilor situaţiilor financiare, precum şi alte informaţii considerate a fi necesare pentru o mai bună înţelegere a conturilor anuale.

Modelul structural privind situaţiile financiare în ţara noastră, conform *Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate*[99], cuprinde: *bilanţul, contul de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de trezorerie*, *situaţia modificării capitalurilor proprii,* precum şi *politici contabile şi note explicative.* Atunci când există un dezacord faţă de un Standard Internaţional de Contabilitate, întocmirea situaţiilor financiare trebuie să ţină cont de prevederile cuprinse în „*Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare*”. Întreprinderile care nu aplică prevederile Standardelor Internaţionale de Contabilitate, întocmesc *situaţii financiare anuale simplificate*[100], armonizate cu directivele europene, care cuprind numai: *bilanţ, cont de profit şi pierdere şi note la situaţiile financiare*. Microîntreprinderile întocmesc situaţii financiare anuale compuse din: *bilanţ şi cont de profit şi pierdere*.

În ceea ce priveşte *situaţia fluxurilor de trezorerie şi situaţia capitalului propriu,* reglementările naţionale armonizate respectă prevederile din Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Formatul notelor explicative din OMFP 94/2001 preia reglementările din Legea Contabilităţii nr. 82/1991 cu privire la anexe (de exemplu anexa “Repartizarea profitului” din Legea 82/1991 care este similară cu Nota 3 din OMFP 94/2001), dar introduce şi note noi care nu se regăsesc în reglementările legislative anterioare (de exemplu Nota 4 “Analiza rezultatului din exploatare” şi care au avut la bază Directiva a IV-a europeană

Aşadar, **obiectivul situaţiilor financiare** este de a furniza informaţii despre *poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare* ale întreprinderii, utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice. Dar, uneori beneficiarii informaţiilor furnizate prin intermediul situaţiilor financiare manifestă o lipsă de încredere în “imaginea fidelă, clară şi completă” reflectată prin documentele contabile de sinteză. Restabilirea încrederii între emiţătorii şi receptorii de informaţii contabile este influenţată, printre altele, de calitatea şi eficienţa *auditului intern* şi a *auditului extern, independent faţă*

[99] *** OMFP nr. 94/2001 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.*

[100] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991*, modificată prin OG nr. 61/30.08.2001, M.O. nr. 531/31.08.2001, art. 27, al. 4.

de subiectul şi obiectul verificărilor. În acest context s-a impus necesitatea unei publicări a bilanţurilor contabile, verificate şi certificate, în prealabil, de persoane autorizate.

Legislaţia contabilă românească, elaborată în concordanţă cu prevederile Directivei a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, consacră publicarea bilanţurilor contabile, după verificarea şi certificarea lor de către auditori financiari, în conformitate cu reglementările naţionale privind auditul financiar.

În ţara noastră, reglementările contabile armonizate[101] reţin nouă principii contabile fundamentale: principiul continuităţii activităţii, principiul permanenţei metodelor, principiul prudenţei, principiul independenţei exerciţiilor, principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere, principiul necompensării, principiul prevalenţei economicului asupra juridicului şi principiul pragului de semnificaţie.

OMFP nr. 94/2001 reţine principiile „clasice" (cele cuprinse în Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii) şi completează lista cu alte trei principii:

- *principiul prevalenţei economicului asupra juridicului("substance over form" – nu apare în directivele europene);*
- *principiul pragului de semnificaţie ("materiality" – nu apare în directivele europene);*
- *principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv (nu apare în Cadrul general IAS*).

O altă noutate adusă de OMFP 94/2001 este „*raţionamentul profesional*". La ce se referă, de fapt, raţionamentul profesional? Standardele Internaţionale de Contabilitate şi OMFP 94/2001 aduc în discuţie frecvent *raţionamentul profesional* la care trebuie să apeleze profesionistul contabil pentru *a analiza, clasifica şi interpreta* un eveniment sau o tranzacţie economico-financiară. „Fiecare întreprindere va utiliza raţionamentul profesional pentru a evalua nivelul sub care un element nu trebuie să fie prezentat în bilanţ, ci trecut în contul de profit şi pierdere. De asemenea, raţionamentul profesional trebuie utilizat şi la luarea deciziei referitoare la necesitatea înregistrării activelor în categorii separate, sau într-o singură categorie comună"[102]. Altfel spus, raţionamentul profesional este cel care va sta la baza politicilor financiar-contabile ale întreprinderii. De exemplu, se va apela la raţionamentul profesional atunci când se aleg metodele şi duratele de amortizare, precum şi atunci când se

---

[101] *** OMFP nr. 94/2001, *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate*, secţiunea a V-a.

[102] *** OMFP nr. 94/2001, *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate,* art. 5.13.

aleg metodele de evaluare în bilanţ a diferitelor elemente raportate. Ordinul menţionat „*încearcă să netezească drumul spre Standardele Internaţionale de Contabilitate, fără să renunţe la controlul asupra întreprinderilor*"[103]. Trebuie să menţionăm că obiectivul Standardelor Internaţionale de Contabilitate vizează îndeosebi *modul de structurare şi prezentare a informaţiilor financiar-contabile în situaţiile financiare anuale*, şi mai puţin modalitatea prin care se ajunge acolo (conturi şi corespondenţe între acestea), care reprezintă „terenul" raţionamentului profesional.

O altă noutate se referă la ***prezentarea cifrei de afaceri în funcţie de segmentul de activitate sau localizarea geografică***, sau după ambele criterii (un criteriu fiind folosit pentru prezentarea în contul de profit şi pierdere si celalalt în notele explicative). Această prevedere este o consecinţă a cerinţelor IAS 14 "Raportarea pe segmente".

- ***2002***

A fost emis OMFP ***306/2002*** *pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu Directivele europene,* care cere să fie aplicate aceste reglementări, începând cu 1 ianuarie 2003, de către toate societăţile care îndeplinesc cel puţin două din criteriile de mai jos:

- CA până la 5 milioane euro
- Total active până la 2.5 milioane euro
- Număr mediu de salariaţi până la 50 salariaţi

În decembrie 2002 a fost publicat OMFP **1742/2002** privind aprobarea *Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale aplicabile instituţiilor reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare (CNVM).*

- ***2003***

A fost emisă **Decizia MFP nr. 9/2003** pentru aprobarea *soluţiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit,* coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu Directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, al cărei obiect îl reprezintă interacţiunea dintre reglementările contabile şi reglementările fiscale (Legea nr. 414/2002 Legea impozitului pe profit.).

[103] Duţescu, A., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate,* CECCAR, Bucureşti, 2001, p. 30.

A fost emis OMFP **1827/2003** pentru modificarea şi completarea unor reglementări în domeniul contabilităţii. Acest ordin stipulează **aplicarea integrală a IFRS**, de la data de **1 ianuarie 2005**, de către următoarele categorii de persoane juridice:

- persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin OMFP nr. 94/2001;
- instituţiile reglementate şi supravegheate de CNVM;
- instituţiile de credit;
- societăţile de asigurare, asigurare-reasigurare şi de reasigurare şi brokerii de asigurare;
- companiile şi societăţile naţionale, regiile autonome;
- alte persoane juridice de interes public nominalizate de Ministerul Finanţelor Publice prin ordin al ministrului finanţelor publice;
- persoanele juridice care aparţin unui grup de societăţi şi intră în perimetrul de consolidare al unei societăţi-mamă care aplică IFRS;
- persoanele juridice care la sfârşitul anului precedent depăşesc două din următoarele trei criterii:
    - cifră de afaceri peste 7,3 milioane euro;
    - total active peste 3,65 milioane euro;
    - număr mediu de salariaţi peste 50;
- alte persoane juridice, pe baza aprobării Ministerului Finanţelor Publice, ca urmare a opţiunii acestora de aplicare a IFRS (art. 6).

De asemenea, devine obligatorie consolidarea situaţiilor financiare de grup începând cu exerciţiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005, comparativ cu exerciţiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004

Acest ordin a fost emis la doar la câteva zile după publicarea de către IASB a versiunilor revizuite a 13 standarde existente, fiind considerat un pas înainte spre integrarea contabilă în UE.

Spre deosebire de legislaţia anterioară în acest domeniu, ordinul este foarte explicit în ce priveşte cerinţa de adoptare integrală a IFRS de la 1 ianuarie 2005, inclusiv a acelor standarde aplicabile în cazul situaţiilor financiare consolidate. De asemenea, situaţiile financiare consolidate îşi dobândeau locul pe care ar fi trebuit să îl aibă în peisajul contabil românesc.

Această decizie îndrăzneaţă a legislatorului român a fost primită cu căldură de către marile firme de contabilitate, care vedeau în aceasta un impuls adus procesului de

convergenţă contabilă[104]. De exemplu, KPMG[105] sublinia sincronizarea perfectă dintre decizia luată de MFP în special datorită faptului că venea în plin proces de negociere şi în timp ce multe ţări căutau modalităţi de îmbunătăţire a guvernanţei corporatiste.

Una din laturile pozitive ale acestui Ordin se referă la faptul că societăţile care, conform OMFP 1827, trebuie sa întocmească situaţii financiare IFRS, pot beneficia de standardul emis recent, *IFRS 1 „Aplicarea pentru prima data a IFRS*”, un standard care a fost conceput cu scopul de a oferi posibilitatea evitării problemelor ridicate de necesitatea reconstrucţiei unor înregistrări vechi, care nu erau cerute de cadrul de raportare naţional aplicat anterior.[106].

OMFP 1827/2003 indică, în mod clar, că *situaţiile financiare IFRS pentru anul financiar 2005 vor impune prezentarea unor date comparative IFRS pentru anul 2*004, iar aceste date comparative pot fi întocmite doar dacă soldurile de deschidere la 1 ianuarie 2004 sunt întocmite conform IFRS. Pe scurt, societăţile care aplica IFRS în 2005 vor trebui sa întocmească, exclusiv pentru uzul intern, un bilanţ contabil IFRS la 1 ianuarie 2004. Ca urmare, începând cu 1 ianuarie 2004 conducerea societăţilor va fi pusă în faţa unor decizii destul de dificile privind tranziţia la IFRS, cum ar fi de exemplu, care dintre cele şase scutiri opţionale sunt aplicabile, ce politici contabile să adopte, care va fi impactul asupra unor indicatori financiari etc.

Până la momentul prezentării acestei lucrări au fost emise următoarele IFRS:

- IFRS 1 *„Aplicarea pentru prima data a IFRS*” (iunie 2003);
- IFRS 2 „*Plăţile bazate pe acţiuni*”(februarie 2004);
- IFRS 3 „*Combinări de întreprinderi*”(aprilie 2004);
- IFRS 4 „*Contracte de asigurări*” (aplicabil de la i ianuarie 2005);
- IFRS 5 „*Active pe termen lung deţinute pentru vânzare ş*i a*ctivităţi întrerupte*”(31 martie 2004)
- IFRS 6 „Explorarea şi evaluarea resurselor minerale” (31 ianuarie 2005);
- IFRS 7 „Instrumente financiare: prezentare” (aplicabil de la 1 ianuarie 2007)

Implementarea IFRS implică asumarea de către conducere a unor responsabilităţi enorme, din perspectiva comunicării eficiente în noul limbaj de afaceri. Adoptarea IFRS

---

[104] Bertoni, M., Cristea Ş., De Rosa, B., *Provocări în procesul de armonizare din România şi Italia*, în volumul *Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România. Profesia contabilă şi globalizarea*, Editura CECCAR, 2006, p. 103.

[105] KPMG, *OMFP 1827/2003 Un pas înainte spre aderarea contabilă la Uniunea Europeană* , Tribuna Economică, 2004, nr. 5, p. 22.

[106] http://www.pwcglobal.com/ro/eng/ins-sol/issues/Issues2004/AccountingSystem.html

reprezintă mai mult decât o modificare a reglementarilor contabile. Este un nou sistem de evaluare a performanţei - un nou sistem de proceduri - care trebuie adoptat la nivelul întregii organizaţii. Acesta va schimba modul de lucru şi, de asemenea, este posibil să impună schimbări decisive în ce priveşte managementul strategic.

Prin trecerea la aplicarea IFRS, societăţile vor adopta un limbaj global de raportare financiară, care le va permite să fie percepute corect, indiferent de originea utilizatorilor - prin adoptarea IFRS au acces la pieţele de capital mondiale, îşi pot reduce cheltuielile şi pot derula mai uşor tranzacţii internaţionale. Este improbabil ca o raportare financiară care nu este înţeleasă cu uşurinţă de toţi utilizatorii să ofere unei societăţi oportunităţi noi de afaceri, sau capital suplimentar. Comunicarea într-un limbaj unic asigură un nivel mai mare de încredere şi creşte posibilităţile de acces la capital. De asemenea, permite grupurilor multinaţionale să aplice principii contabile comune la nivelul tuturor filialelor, fapt care poate optimiza comunicarea internă, precum şi calitatea raportării către conducere şi a procesului de luare a deciziilor. În acelaşi timp, IFRS poate facilita procesele de achiziţii şi vânzări, prin asigurarea unui nivel mai mare de încredere, relevanţă şi consecventa a interpretării contabile. Pe pieţele cu un nivel concurenţial în creştere, IFRS permite societăţilor să se raporteze la alte societăţi similare de la nivel mondial şi permite investitorilor şi altor părţi interesate să compare performanţa societăţii cu competitori de la nivel global. Societăţile care nu vor asigura această comparabilitate (sau care nu pot realiza acest lucru, din cauza legislaţiei naţionale) vor fi dezavantajate, iar capacitatea acestora de a atrage capital şi de a crea valoare va fi afectată.

Abordarea de tipul „tot ce avem de făcut este să modificăm cifrele" este foarte periculoasă. Conversia la IFRS este o modificare fundamentală a principiilor contabile general acceptate, ceea ce înseamnă că tot personalul organizatei trebuie să înveţe un nou limbaj, un nou mod de operare.

Întreaga bază de raportare către părţile interesate se va modifica. Pentru multe societăţi acest lucru înseamnă o serie de schimbări fundamentale care pot afecta întreaga activitate, de la relaţiile cu investitorii până la procedurile zilnice, şi care pot influenţa viabilitatea unor produse şi chiar profitabilitatea activităţii în sine. Este necesar ca societatea să aloce o perioadă considerabilă de timp planificării şi implementării modificărilor necesare şi integrării lor la nivel de societate, astfel încât acest proces să nu diminueze eficienţa activităţilor zilnice.

Cu alte cuvinte, printre implicaţiile imediate se numără evaluarea resurselor şi a timpului de care o societate va avea nevoie pentru[107]:

- înţelegerea principalelor probleme şi a impactului potenţial al acestora
- planificarea, alocarea responsabilităţilor şi soluţionarea problemelor
- instruirea personalului în ce priveşte noile sisteme şi implicaţiile practice ale IFRS asupra activităţii zilnice a acestora
- generarea noilor informaţii şi asigurarea calităţii acestora
- adaptarea sistemelor informatice şi a procedurilor, în funcţie de cerinţele IFRS
- eliminarea eventualelor deficiente ale operaţiunilor financiare, din perspectiva cerinţelor IFRS
- întocmirea bugetelor şi previziunilor, conform cerinţelor IFRS
- dezvoltarea unei strategii de comunicare menite să pregătească piaţa şi părţile implicate în ce priveşte impactul potenţial asupra principalilor indicatori ai performanţei, conform IFRS
- evaluarea consecinţelor asupra datelor pentru raportarea fiscală locală.

IFRS 1 „Aplicarea pentru prima data a IFRS" înlocuieşte SIC 8 „Prima aplicare a standardelor Internaţionale de Contabilitate ca Bază pentru Contabilitate". Conform IFRS 1, Standardele şi Interpretările adoptate de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASB) includ[108:]

- Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS);
- Standardele Internaţionale de Contabilitate(IAS);
- Interpretările emise de Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRIC) sau fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC) şi adoptate de IASB.

Principalele caracteristici ale IFRS 1:

- IFRS 1 se aplică în cazurile în care o entitate adoptă pentru prima dată IFRS, printr-o declaraţie explicită şi fără rezerve de conformare la IFRS.
- În general, IFRS 1 prevede că o entitate trebuie să aplice toate IFRS în vigoare la data de raportare în cazul primelor situaţii financiare IFRS.

---

[107] http://www.pwcglobal.com/ro/eng/ins-sol/issues/Issues2004/InternationalStandards.html

[108] http://www.ey.com/global/download.nsf/Channel_Islands/IRFS_Flyer_1/$file/IFRS%201%20client%20summary.pdf

- În particular, IFRS 1 impune entităţilor anumite condiţii la întocmirea bilanţului contabil de deschidere IFRS, ca punct de plecare pentru contabilitatea conform IFRS (IFRS 1 permite excepţii limitate de la îndeplinirea acestor condiţii în anumite cazuri specifice, în special atunci când costul respectării acestei cerinţe este mai mare decât beneficiile utilizatorilor situaţiilor financiare).
- IFRS 1 interzice aplicarea retroactivă a IFRS, în unele cazuri, în special dacă aplicarea retroactivă impune conducerii să evalueze condiţiile existente anterior, după cunoaşterea rezultatului unei anumite tranzacţii.
- IFRS prevede efectuarea unor prezentări, care explică modul în care trecerea de la aplicarea GAAP la aplicarea IFRS a afectat:
  - ✓ situaţia financiară raportată a entităţii;
  - ✓ performanţa financiară;
  - ✓ fluxurile de numerar.
- O entitate va aplica IFRS 1 dacă primele situaţii financiare IFRS sînt întocmite pentru o perioadă care începe la sau ulterior datei de 1 ianuarie 2004. Aplicarea acestora la o dată anterioară este încurajată.

IFRS 1 are ca principal obiectiv[109] asigurarea că primele situaţii financiare IFRS ale unei entităţi şi rapoartele financiare interimare conţin informaţii care au următoarele caracteristici:

- ✓ sunt transparente pentru utilizatori şi comparabile pentru toate perioadele prezentate;
- ✓ oferă un punct de plecare pentru contabilitatea ulterioară a entităţii în conformitate cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS);
- ✓ pot fi generate la costuri mai mici decât beneficiile utilizatorilor.

O entitate va aplica IFRS 1 în următoarele cazuri:

- în momentul întocmirii primelor situaţii financiare IFRS;
- pentru toate rapoartele financiare interimare pe care le întocmeşte în conformitate cu IAS 34 „Raportarea financiară interimară”, pentru o parte din perioada la care se referă primul set de situaţii financiare IFRS.

Conform IFRS 1[110], o entitate va utiliza aceleaşi politici contabile pentru bilanţul contabil de deschidere IFRS precum şi pentru toate perioadele prezentate în primele situaţii

[109] http://www.iasplus.com/iasplus/ifrs1summary.pdf

financiare IFRS. Politicile contabile vor fi conforme cu toate IFRS în vigoare la data de raportare pentru primele sale situaţii financiare conforme cu IFRS, cu anumite excepţii.

Condiţii ce trebuie respectate la întocmirea bilanţului contabil de deschidere IFRS:

- ✓ să recunoască toate activele şi pasivele a căror recunoaştere este prevăzută de IFRS-uri;
- ✓ să nu recunoască acele active şi pasive a căror recunoaştere nu este permisă de IFRS-uri;
- ✓ să reclasifice elementele contabile care au fost recunoscute conform GAAP ca fiind incluse într-o anumită categorie de active, pasive sau componente ale capitalurilor proprii, dar conform IFRS fac parte din altă categorie de active, pasive sau componente ale capitalurilor proprii; şi
- ✓ să aplice IFRS la măsurarea tuturor activelor şi datoriilor recunoscute.

Excepţii de la cerinţele altor IFRS:

O entitate poate opta pentru excepţii în una din următoarele situaţii:

A. combinări de întreprinderi;
B. valoarea justă sau reevaluarea la costul estimat ;
C. beneficiile angajaţilor;
D. diferenţe de conversie cumulate;
E. instrumente financiare compuse;
F. activele şi pasivele filialelor, întreprinderilor asociate şi asocierilor în participaţie.
G. desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior.
H. tranzacţii cu plata bazata pe acţiuni.
I. contracte de asigurări.
J. contracte de leasing.
K. evaluarea la valoarea justa a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoaşterea iniţială.

- *Combinări de întreprinderi*: Aspectele privind combinările de întreprinderi sînt prezentate în IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”.

[110] http://www.iasplus.com/iasplus/ifrs1summary.pdf

- *Valoarea justă sau reevaluarea la costul estimat*: O entitate poate opta pentru măsurarea unei imobilizări corporale, la data de trecere la IFRS, la valoarea justă a acesteia şi poate utiliza respectiva valoare justă ca fiind costul estimat la data respectivă.

- *Diferenţe cumulative de conversie*: IAS 21 Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar prevede că o entitate trebuie:

- să clasifice ca o componentă separată a capitalurilor proprii unele diferenţe de schimb valutar; şi
- să transfere, în momentul vânzării unei filiale străine, diferenţele de conversie cumulative aferente respectivei filiale (inclusiv, dacă este cazul, câştigurile şi pierderile aferente garanţiei contra riscului de schimb valutar) în contul de profit şi pierdere, ca parte a câştigului sau pierderii aferente vânzării.

- *Instrumente financiare compuse* În conformitate cu IAS 32 Instrumente financiare: prezentare şi descriere, o entitate trebuie să clasifice separat părţile componente ale unui instrument compus în componente de datorii şi componente de capital propriu.

Primele situaţii financiare IFRS[111] ale unei entităţii vor include:

✓ reconcilieri între capitalurile proprii ale entităţii raportate conform GAAP anterioare şi capitalurile proprii conform IFRS la următoarele date:

- data de trecere la IFRS;
- sfârşitul celei mai recente perioade prezentate în cele mai recente situaţii financiare anuale ale entităţii conform GAAP anterioare;

✓ o reconciliere a contului de profit şi pierdere conform GAAP anterioare pentru cele mai recente situaţii financiare anuale ale entităţii cu contul de profit şi pierdere conform IFRS pentru aceeaşi perioadă;

✓ dacă entitatea a recunoscut pentru prima oară pierderile din depreciere la întocmirea Bilanţului de deschidere IFRS, prezentările pe care IAS 36 „Deprecierea activelor" le-ar fi impus, dacă entitatea ar fi recunoscut respectivele pierderi din depreciere în perioada începând cu data de trecere la IFRS.

[111] http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm

2.5 Evoluţia reformei contabile româneşti 2005 - prezent – a treia etapă a reformei contabile româneşti

A doua etapă a reformei contabile ia o întorsătură dramatică în momentul în care, a fost emis OMFP **907/2005** *privind aprobarea categoriilor de persoane care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene* şi **OMFP 1752/2005** *pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* .

OMFP 907/2005 stipulează că, începând cu exerciţiul financiar al anului 2006:

- societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice vor aplica, reglementările contabile conforme cu directivele europene. Aceste persoane juridice vor retrata situaţiile financiare în conformitate cu reglementările contabile conforme cu directivele europene.

- instituţiile de credit vor întocmi şi un set distinct de situaţii financiare conforme cu IFRS, pentru necesităţi proprii de informare ale utilizatorilor, alţii decât instituţiile statului.

OMFP 907/2005 lasă la latitudinea entităţilor de interes public (instituţiile de credit, societăţile de asigurare, asigurare-reasigurare şi de reasigurare, entităţile reglementate şi supravegheate de CNVM, entităţile cotate pe o piaţă reglementată, companiile şi societăţile naţionale, persoanele juridice care aparţin unui grup şi intră în perimetrul de consolidare de către o societate-mamă care aplică IFRS, persoanele juridice care beneficiază de împrumuturi nerambursabile sau cu garanţia statului), cu excepţia instituţiilor de credit, **întocmirea unui set distinct de situaţii financiare conforme cu IFRS,** pentru nevoile de informare ale utilizatorilor, alţii decât instituţiile statului.

De asemenea se face precizarea că, în funcţie de cerinţele reglementărilor Uniunii Europene şi de evaluările efectuate de instituţiile implicate, Ministerul Finanţelor Publice, BNR, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor şi CNVM vor stabili condiţiile de aplicare a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară începând cu situaţiile financiare ale anului 2007**.**

OMFP **1752/2005** *pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* prevede formatul şi conţinutul situaţiilor financiare anuale, principiile contabile si regulile de evaluare, precum şi regulile de întocmire, aprobare, auditare şi publicare a situaţiilor financiare anuale.

Prin acest ordin au fost abrogate toate actele legislative precedente prin care se implementau, într-o anumită măsură, directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate. În mod firesc ne punem întrebarea dacă acest pas al reformei contabilităţii româneşti poate fi considerat un pas înapoi. Există numeroase moduri de a privi acest subiect, dar contextul economic şi politic (aderarea României la UE la 1 ianuarie 2007), complexitatea IFRS şi raportul între costurile şi beneficiile aplicării IFRS, ne poate sugera într-o anumită măsură răspunsul.

Principalele modificări pe care le-a adus acest ordin sunt explicate în capitolul „Aplicarea directivelor europene în România".

Reforma contabilă românească ia o nouă turnură, prin emiterea OMFP **1121/04.07.2006** *privind aplicarea standardelor internaţionale de raportare financiară în România.* Se stipulează faptul că în România „se continuă implementarea graduală a IFRS"[112] În acest ordin se stabilesc tipurile de entităţi care vor aplica IFRS începând cu anul 2007, pentru a asigura conformitatea reglementarilor contabile româneşti cu cele ale UE.

Astfel, conform art. 1, *sunt obligate* sa aplice IFRS, începând cu exerciţiul financiar 2007:

- societăţile comerciale ale căror valori mobiliare la data bilanţului sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, în scopul întocmirii de situaţii financiare consolidate;
- instituţiile de credit, care aplică IFRS din anul 2006, vor continua sa aplice IFRS la întocmirea situaţiilor financiare consolidate.

Observăm că, pe lângă instituţiile de credit, care erau obligate să aplice IFRS, conform OMFP 907/2005 sunt obligate să aplice IFRS-urile şi societăţile comerciale ale căror valori mobiliare sunt tranzacţionate pe o piaţă reglementată pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate.

Situaţiile financiare obţinute prin aplicarea IFRS vor fi auditate conform legii.

Entităţile de interes public pot opta pentru aplicarea IFRS la întocmirea situaţiilor financiare individuale sau consolidate, pentru necesităţile proprii de informare.

În acest ordin se stipulează că „în relaţia cu instituţiile statului, toate entităţile, inclusiv cele care aplică IFRS, întocmesc situaţii financiare anuale conforme cu directivele europene[113].

[112] *** OMFP 1121/2006 *privind aplicarea standardelor internaţionale de raportare financiară în România,* art. 1 par. (1).
[113] Ibidem, art. 4

Observăm că unele entităţi trebuie să întocmească două seturi de situaţii financiare. Conform analizelor realizate înainte de emiterea OMFP 907/2005, s-a ajuns la concluzia că doar băncile au resurse financiare şi personal calificat pentru întocmirea de situaţii financiare conforme cu IFRS. Acesta a fost motivul pentru care doar acestea au fost obligate să întocmească situaţii financiare conforme cu IFRS. Ne punem întrebarea dacă acum se vor găsi resurse financiare pentru implementarea IFRS-urilor, dacă programul de formare profesională (iniţiat de CECCAR în strânsă legătura cu mediu universitar) a reuşit să formeze specialişti în IFRS şi în ce măsură raţionamentul profesional al acestora şi al managerilor este unul economic şi financiar, în condiţiile în care aceştia sunt obişnuiţi să facă raţionamente fiscale.

3 SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE ÎN CONTEXTUL MODERNIZĂRII CONTABILITĂŢII

În acest capitol vom trata principalul instrument de comunicare a informaţiilor financiar-contabile, respectiv situaţiile financiare. Utilizatorii de informaţii conţinute în situaţiile financiare pot include: investitorii prezenţi şi potenţiali, personalul angajat, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, guvernul şi instituţiile acestuia, precum şi publicul. Deoarece, *investitorii* sunt ofertanţii de capital de risc ai întreprinderii, furnizarea de informaţii conţinute în situaţiile financiare, care satisfac necesităţile lor, va satisface majoritatea necesităţilor altor utilizatori. În planul teoriei şi practicii contabile impunerea legală a publicării conturilor anuale a dus la primatul dualismului asupra monismului contabil, deoarece dualismul contabil permite separarea reală a informaţiei contabile publice de informaţia contabilă confidenţială[114].

3.1 Scurt istoric al situaţiilor financiare

În literatura de specialitate, se folosesc diferiţi termeni pentru a reflecta „întreprinderea în termeni financiari"[115]. Dintre aceştia amintim: bilanţ contabil, conturi anuale, documente contabile de sinteză, situaţii financiare, rapoarte financiare.

În **Directiva a IV-a a CEE[116]** se foloseşte termenul ***„conturi anuale"***, care includ: *bilanţul, contul de profit şi pierderi şi anexa la situaţia financiară anuală.* Aceste documente constituie un tot (alin.1), iar conturile anuale trebuie să dea o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor societăţii (alin. 3)

În **Standardele Internaţionale de Raportare Financiară**, termenul folosit este de ***situaţii financiare***, unde se precizează că „situaţiile financiare constituie o parte a procesului de raportare financiară. Un set complet de situaţii financiare include de regulă, un: *bilanţ, un cont de profit şi pierdere,* o situaţie a modificărilor poziţiei financiare(care poate fi prezentată în diverse moduri: fie ca o situaţie a fluxurilor de trezorerie sau ca o situaţie fluxurilor de fonduri) şi acele note şi alte situaţii explicative care fac parte integrantă din situaţiile financiare. Poate

[114] Oprean, I., coordonator, *Întocmirea şi auditarea bilanţului contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 10.
[115] Needles, B., E., Anderson, H., Caldwell, J., *Principiile de bază ale contabilităţi*i, Ediţia a cincea, Editura ARC, Chişinău, 2001, p. 22.
[116] Directiva a IV-a a CEE din 25 iulie 1978, articolul 2.

include de asemenea, tabele şi informaţii suplimentare sau derivate care completează astfel de situaţii"[117] De asemenea se precizează că rapoartele directorilor, declaraţiile preşedintelui, discuţiile şi analizele conducerii şi elemente similare nu se includ în situaţiile financiare.

În art. 10 al **Legii contabilităţii nr. 82/1991** s-a folosit termenul „bilanţ contabil" care precizează că „documentul oficial de gestiune […] îl constituie bilanţul contabil, care trebuie să dea o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute", iar componentele acestuia sunt: bilanţul, contul de profit şi pierdere, anexe, raportul de gestiune

În **Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată**, termenul bilanţ contabil a fost înlocuit cu termenul ***situaţii financiare***, cu structură diferită pentru anumite categorii de întreprinderi. Astfel, „documentele oficiale de prezentare a situaţiei economico-financiare [...] sunt situaţiile financiare anuale, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei financiare, fluxurilor de trezorerie şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată"[118] În regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii se foloseşte noţiunea de ***bilanţ contabil***.

În **literatura contabilă americană** este utilizată noţiunea de **„rapoarte financiare"** care cuprind „contul de rezultate, situaţia capitalurilor proprii, bilanţul contabil, situaţia fluxurilor de numerar"[119].

În opinia noastră, indiferent de denumirea sub care le regăsim în contabilitate, aceste documente *sintetizează informaţiile financiar contabile şi reprezintă pentru utilizatori principalul suport informaţional si decizional*

Termenul „bilanţ" îşi are originea în cuvântul italienesc „bilancia", care înseamnă „cântar", „balanţă", acesta derivând din cuvintele „bi" şi „lanx", adică „cu două talere"[120]. Bilanţul „simbolizează o balanţă pusă în echilibru, având în unul dintre discuri activul şi în celalalt pasivul"[121]

Conform DEX, noţiunea de bilanţ semnifică "un rezultat sintetic al activităţii desfăşurate într-o perioadă dată"[122].

---

[117] Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) inclusiv Standarde Internaţionale de Contabilitate (IAS) şi interpretări la 1 ianuarie 2005 , Editura CECCAR, 2005 (Cadrul general al IASB, par.7, p. 35).
[118] ***Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată, art. 10.
[119] Needles, B., E.,Anderson, H., Caldwell, J., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a cincea, Editura ARC, Chişinău, 2001, p. 22.
[120] Slăvescu, V., *Analiza critică a bilanţului unei întreprinderi,* Editura Curierul Judiciar S.A., Bucureşti, 1928, p. 5.
[121] Rusu, Dumitru, *Bazele contabilităţii* , Editura Didactică şi Pedagogica, Bucureşti, 1977, p.196.
[122] *** *Dicţionarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei R. S. R., Bucureşti, 1075, p. 84.

Situaţiile financiare, „chintesenţă a calculelor contabilităţii", „sunt rezultatul unei munci care se descompune în trei mari faze: colectarea datelor, înregistrarea datelor în conturi şi formalizarea în conturi de sinteză"[123].

În Franţa, bilanţul contabil este definit ca fiind „o asociere de informaţii ordonate intr-o anumită formă, obligatorii şi regulate, prin care persoanele neiniţiate sunt informate în legătură cu rezultatele administrării întreprinderii"[124].

Din punct de vedere *contabil*, bilanţul redă situaţia economică şi juridică a perimetrului contabil sub forma unei ecuaţii în care "activul" este egal cu "pasivul".

Bilanţurile contabile au început să fie întocmite odată cu descoperirea contabilităţii[125] şi nu reprezintă doar o practică a epocii contemporane. Astfel, s-a pornit de la *bilanţ* sub formă de inventar înscris pe plăcuţe de ceramică, de lemn cerat etc., apoi s-au conturat numeroase teorii ale bilanţului contabil, iar din punct de vedere practic *obligativitatea întocmirii bilanţului anual* a fost instituită în *Franţa* prin ordonanţa comerţului dată de Colbert în 1673. Cel care a pus *în mod ştiinţific* problema necesităţii întocmirii bilanţului anual este Simon Stevin. Dar, se cuvine să menţionăm că probleme referitoare la bilanţ au fost puse pentru prima dată *în literatura şi practica contabilă italiană*.

În România, numeroşi autori au definit bilanţul. Astfel:

- **Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu**: „*bilanţul reprezintă situaţia patrimonială definitivă, prezentând în formă contabilă activul şi pasivul patrimoniului cuiva, împreună cu rezultatele care au modificat forma iniţială a patrimoniului*"[126].
- **Th. Ştefănescu**: „*bilanţul este piedestalul unei bune administrări, oglindă fidelă a trecutului şi călăuză sigură a operaţiilor viitoare*"[127].
- **C.G. Demetrescu** "bilanţul este o situaţie întocmita sub forma contabilă, după un anumit plan, cuprinzând activul şi pasivul unei întreprinderi, precum şi rezultatele obţinute până la o anumita dată"[128] .
- **D. Voinea**, în teoria sa economico-juridica „bilanţul este un rezumat al inventarului prezentat în forma de cont"[129] sau "o sinteză a repetatelor egalităţi de schimb, care în totalitatea lor ajung să ne redea structura integrală a patrimoniului [130]"

---

[123] Capron, M., *Contabilitatea în perspectivă* , Editura Humanitas, Bucureşti, 1994, p.68.
[124] Oprean, I., coordonator, *Întocmirea şi auditarea bilanţului contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 5.
[125] Pântea, P., I., ş. a., *Bilanţul contabil*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1987, p. 7.
[126] Iacobescu, Sp., Sorescu, Al., *Curs de Contabilitate Comercială în legătură cu Dreptul şi Legile speciale ale comerţului,* vol. II, Bucureşti, 1928, p. 440.
[127] Demetrescu, C., G**.**, *Istoria contabilităţii* , Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972. p. 321.
[128] Ibidem,. p. 321.
[129] D. Voina, *Contabilitatea generală*, Braşov, 1947, p. 262.
[130] Ibidem, p. 263.

- **D.Rusu**, autorul teoriei realităţii bilanţului: „bilanţul este un calcul de sinteză care indică starea de fapt a activităţii întreprinderii şi care permite sesizarea dintr-o singura privire a situaţiei economico-juridice şi financiare a întreprinderii, arătând amănunţit caracterul mijloacelor ei de acţiune, resursele proprii şi străine, inclusiv rezultatul final”
- I Evian, defineşte bilanţul ca fiind „rezumatul inventarului prezentat în formă de cont”[131].

În ţara noastră primul care a încercat să elaboreze un bilanţ tip, care să reflecte situaţia juridică, administrativă şi economică a unei întreprinderi, a fost Theodor Ştefănescu, în anul 1902. În anul 1927 s-a realizat întocmirea unui bilanţ tip pentru întreprinderile de stat, în anul 1934 a fost pus la punct un bilanţ pentru bănci, iar în anii 1941 – 1943 s-a încercat stabilirea unor scheme de bilanţ tip pentru toate întreprinderile, dar aceste scheme au rămas doar la stadiul de propuneri.[132]

Funcţia primordială a bilanţului contabil constă în reflectarea *echilibrului dintre activele patrimoniale şi pasivele patrimoniale*.

În secolele XV-XVI nu exista obligativitatea regularităţii întocmirii bilanţurilor, ele întocmindu-se, de regulă, la încheierea afacerilor pentru care au fost constituite societăţile comerciale, sau cu ocazia fuziunii, sciziunii etc.

În sec. XVII, întocmirea bilanţurilor cu regularitate a devenit o necesitate, determinată şi de unii factori conjuncturali. De exemplu, în Franţa, la mijlocul sec. al XVII-lea, ca urmare a apariţiei unui val de falimente, s-a impus necesitatea unei reforme comerciale, care prevedea şi întocmirea cu regularitate a bilanţului.

În ţara noastră, bilanţurile contabile au evoluat de la “codicele visteriei” prin care, în Evul Mediu, se consemnau veniturile şi cheltuielile statului la scheme de bilanţ, prezentate pentru prima dată în lucrarea lui **E. I. Nikifor**, “*Pravila comercială*” (Braşov, 1837), în opinia căruia “bilanţul trebuie încheiat cel puţin o dată pe an pentru a se putea cunoaşte starea averii şi capitalul, mersul activităţii economice şi rezultatul fiscal”[133].

Normele contabile româneşti[134] cu privire la periodicitate, stipulează că societăţile comerciale, societăţile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare - dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ, care au

[131] I.Evian, *Contabilitatea dublă* , Bucureşti, 1946, p. 117 .
[132] Calu, A., D., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 125.
[133] Rusu, D., Cuciureanu, Şt., *Începuturile gândirii contabile româneşti,* citat în Paciolo *L., Tratat de contabilitate în partidă dublă* , , Ed. Junimea, 1981, p. 54.
[134] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991* modificată prin OG nr. 61/30.08.2001, M.O. nr. 531/31. 08.2001, art. 1 şi 27.

obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitate proprie, *trebuie să întocmească situaţii financiare anuale, inclusiv în situaţia fuziunii, divizării sau încetării activităţii acestora, în condiţiile legii.*

În ceea ce priveşte *arhitectura generală a conturilor anuale,* conform Directivei a IV-a a CEE[135], aceasta cuprinde: **bilanţul, contul de profit şi pierdere şi anexa**.

Având în vedere armonizarea internaţională a contabilităţii, situaţiile financiare anuale trebuie să cuprindă:

- bilanţul;
- contul de profit şi pierdere;
- situaţia modificărilor capitalului propriu;
- situaţia fluxurilor de trezorerie;
- politici contabile şi note explicative.

Respectarea prevederilor legislative din pachetul de norme contabile enunţat determină ca prin **documentele oficiale de prezentare a situaţiei economico-financiare** a întreprinderii, în general, să se ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare, a modificărilor capitalului propriu, a fluxurilor de trezorerie şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată.

3.2 Utilizatorii informaţiilor financiar contabile

Contabilitatea reprezintă principala sursă de informaţii pentru fundamentarea deciziilor, atât în interiorul cât şi în exteriorul întreprinderii. Altfel spus, informaţiile contabile influenţează societatea, modificând comportamentul indivizilor, generând astfel mutaţii sau schimbări sociale.

Primul autor român care a pus accent pe importanţa utilizatorilor de informaţii contabile şi nevoile lor de informare a fost profesorul C.G. Demetrescu în lucrarea „Contabilitatea este sau nu ştiinţă" (1947). „Contabilitatea este utilă prin serviciile pe care le aduce unei varietăţi de subiecte interesate, între care menţionăm: proprietarul întreprinderii, persoanele care lucrează cu întreprinderea, statul şi autorităţile publice, personalul întreprinderii"[1].

---

[135] *** Directiva din 25 iulie 1978, emisă în baza art. 54, & 3, g., din Tratatul de constituire de la Roma (25 martie 1957) care a instituit CEE, construcţie confirmată prin tratatul de la Maastricht (7 februarie 1992).

Numărul utilizatorilor potenţiali ai situaţiilor financiare a crescut foarte mult odată cu progresul contabilităţii, exercitând presiuni din ce în ce mai mari asupra informaţiilor publicate în situaţiile financiare, conducând astfel la conflicte între administratori, acţionari, pe de o parte şi utilizatorii externi, pe de altă parte.

Specific informaţiei contabile este faptul că aceasta nu poate fi înţeleasă de cei care nu au cunoştinţe minime de contabilitate şi drept urmare poate fi utilizată în mod greşit. Totuşi modul său de folosire poate fi învăţat, iar contabilitatea trebuie, în final, să ofere informaţii care să poată fi utilizate de toţi cei care doresc să le folosească, în mod corect, indiferent dacă aceştia sunt profesionişti sau nu. Utilizatorii trebuie să fie capabili să înţeleagă informaţiile divulgate în situaţiile financiare şi ce se află „în culisele" acestora, adică unde structurile situaţiilor financiare pot fi cosmetizate, în funcţie de utilizatorii cărora le sunt adresate.

Primul pas în procesul de studiu constă în înţelegerea modului în care sunt luate deciziile şi cum pot fi utilizate informaţiile contabile pentru a lua o decizie. Pentru a putea lua o decizie potrivită şi a o aplica eficient, factorul de decizie (utilizatorul) trebuie să răspundă la următoarele întrebări[136]:

- Care este scopul urmărit?
- Care sunt mijloacele de care dispun pentru a atinge scopul urmărit?
- Care alternativă oferă cea mai bună cale pentru a atinge scopul?
- Care sunt măsurile care trebuie luate?
- Scopul urmărit a fost atins?

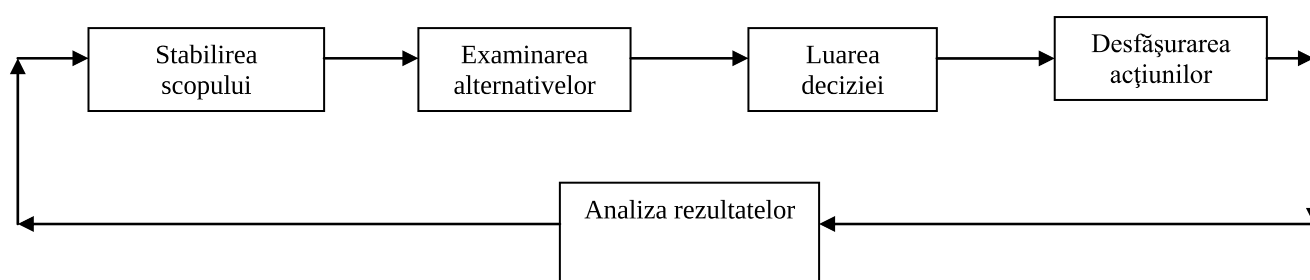


Figura nr. 3.1 Etapele procesului decizional

Astfel, trebuie să cunoaştem utilizatorii „produsului"[137], exigenţele impuse, inclusiv scopul în care fiecare beneficiar va folosi acest sistem de informare.

[136] Needles, B., E., Jr, Anderson, H., R., Caldwell, J., C., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a cincea, Traducere: Leviţchi, Rodica, Editura ARC, 2001, p. 5.
[137] Horomnea, E., *Bazele contabilităţii. Concepte şi aplicaţii*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p.40.

În doctrina contabilă regăsim puncte de vedere diferite privind categoriile de utilizatori şi ierarhia acestora, datorită presiunilor exercitate de mediile economice, politice şi juridice.

Conform organismului american de normalizare FASB, există mai multe categorii de utilizatori. FASB adoptă însă o poziţie restrictivă, privilegiind investitorii şi creditorii deoarece deciziile de creditare şi de plasament au un efect considerabil asupra economiei americane, iar informaţiile utile acestora sunt utile şi altor categorii de utilizatori.

Din punctul de vedere al concepţiei dualiste de organizare a sistemului informaţional contabil, putem împărţi utilizatorii informaţiilor contabile în două categorii:

- *utilizatori interni* – sunt incluşi managerii, proprietarii, consiliul de administraţie, cenzori, cărora li se adresează şi informaţii confidenţiale prin rapoarte nepublicate. Cu cât activitatea societăţii este mai complexă şi mai diversificată, cu atât managerii au nevoie de mai multe informaţii adiţionale. Altfel spus, aceştia au un statut privilegiat pe piaţa informaţiilor contabile, datorită dublului rol pe care îl joacă: producători de informaţie contabilă, fiind responsabili de întocmirea şi difuzarea situaţiilor financiare şi utilizatori de informaţie contabilă. Conform IASC, ei au obligaţia de a asigura coerenţă între informaţia externă şi informaţia suplimentară de care dispun. Accesul nelimitat şi imediat la informaţii contabile creează o asimetrie informaţională în raport cu utilizatorii externi[138]. Acest lucru nu împiedică managerii să fie atenţi asupra modului în care informaţiile sunt publicate şi percepute de utilizatorii externi.
- *utilizatori externi* – sunt incluşi ceilalţi utilizatori, cărora li se adresează informaţiile publice conţinute de situaţiile financiare. În literatura americană, utilizatorii externi sunt clasificaţi în[139]:
    - *Utilizatori care au interes financiar direct*: investitorii actuali şi potenţiali şi creditorii actuali şi potenţiali. Aceştia urmăresc în ce măsură s-au atins obiectivele de lichiditate şi profitabilitate. *Lichiditatea* se referă la capacitatea întreprinderii de a-şi transforma activele în mijloace băneşti, cu scopul de a-şi achita datoriile scadente. *Profitabilitatea* se referă la capacitatea întreprinderii de a obţine un profit suficient de mare pentru a atrage şi păstra capitalul investit.

---

[138] Minu, M., *Contabilitatea ca instrument de putere*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 142.
[139] Needles, B., E., Jr, Anderson, H., R., Caldwell, J., C., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a cincea, Traducere: Leviţchi, Rodica, Editura ARC, 2001, p. 6.

- *Utilizatori care au interes financiar indirect:* organele fiscale centrale şi locale, organele de control, organele de planificare la diferite niveluri, alte grupuri şi agenţiile guvernamentale şi organizaţiile nonprofit. O parte dintre aceştia pot impune natura informaţiilor care le sunt comunicate (organele fiscale, furnizorii importanţi, instituţiile de credit etc.).

Conform Cadrului General al IASB, utilizatorii situaţiilor financiare includ: investitorii actuali şi potenţiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, statul şi instituţiile acestuia şi publicul. În România, prin asimilarea Cadrului general al IASB, structura utilizatorilor este similară cu structura agreată de organismul internaţional. Aceste grupuri de utilizatori sunt prezentate, în mod sintetic, în Tabelul 5.58.

Tabelul 3-1 Utilizatorii situaţiilor financiare şi nevoile lor de informare

Utilizatori	**Obiective**	**Cererea de informaţii contabile**	**Decizii adoptate**
Investitorii actuali şi potenţiali	-maximizarea capitalului investit	- performanţa capitalului investit (rate de rentabilitate, lichiditate, solvabilitate, capacitatea întreprinderii de a plăti dividende – ca elemente direct legate de nivelul profiturilor); - riscurile aferente tranzacţiilor; credibilitatea managerilor firmei; - relaţiile cu mediul înco-njurător.	- de a investi sau nu capital; - de a menţine, majora, diminua sau retrage capitalul investit.
Salariaţii şi sindicatele	-maximizarea salariilor; - aprecierea stabilităţii.	- stabilitatea şi profitul firmei (capacitatea întreprinderii de a oferi salarii, pensii şi alte oportunităţi profesionale, posibilitatea de majorare a salariilor).	- nivel salarii, - siguranţa locului de muncă; - protecţie socială;
Creditorii	- minimizarea a riscului de creditare.	- capacitatea de rambursare a împrumuturilor şi dobânzilor - profitabilitatea întreprinderii - gradul de îndatorare - analiza valorii întreprinderii, lichidităţii, solvabilităţii	- de acordare a unui credit; - de a majora nivelul creditelor; - de a percepe dobânzi penalizatoare.
Furnizorii	-minimizarea termenelor de încasare a contractelor; - minimizarea riscului de neîncasare.	- capacitatea întreprinderii de a-si achita datoriile către furnizori şi alţi parteneri comerciali (rentabilitate, profitabilitate, lichiditate, solvabilitate etc.);	- de a încheiere a unor contracte economice sau de reziliere a unor contracte; - solicitare de plata în avans.
Clienţii	- minimizarea riscului de nelivrare.	- capacitatea întreprinderii de a supravieţui; - măsura în care vor beneficia de servicii de întreţinere şi reparaţii în perioada de garanţie.	- de a încheiere a unor contracte economice sau de reziliere a unor contracte;
Statul şi instituţiile acestuia	- încasarea taxelor şi impozitelelor.	- capacitatea întreprinderii de a-şi achita datoriile către stat; - impactul activităţii întreprinderii asupra economiei	- de stabilire a mărimii impozitelor, taxelor şi altor contribuţii datorate; - de acordare a unei subvenţii.

Investitorii actuali şi potenţiali – reprezintă un grup de utilizatori neomogen, care au nevoi de informaţii contabile diferite şi capacităţi diferite de a interpreta această informaţie. Deciziile pe care le vor lua, pe baza informaţiilor financiar-contabile, se referă la decizii de a investi sau nu capitalul, de a menţine, majora, diminua sau retrage capitalul investit.

Aceştia sunt interesaţi, cu predilecţie, de informaţii care privesc *performanţa capitalului investit* (capacitatea întreprinderii de a realiza câştiguri viitoare[140], adică măsura în care întreprinderea va adopta o strategie de creştere a bogăţiei sale şi va putea să convertească, ulterior, beneficiile în disponibilităţi) şi de riscul investiţiilor lor. Investitorii raţionează în funcţie de fluxurile de trezorerie degajabile şi mai puţin în funcţie de rezultatul net contabil care, depinzând de convenţii, nu reflectă întotdeauna îmbogăţirea reală a unei întreprinderi. Aceştia vor cere informaţii cu ajutorul cărora vor calcula diferite rate de rentabilitate, indicatori ai lichidităţii, solvabilităţii etc.

Bineînţeles, investitorii vor solicita informaţii cu privire la *dividende* şi politica firmei în legătură cu acestea, deoarece „dividendul şi rata lui de creştere pe termen lung vehiculează un bogat flux informaţional despre perspectivele întreprinderii”[141].

De asemenea, investitorii sunt interesaţi, pe lângă performanţa capitalului, de *riscurile* inerente aferente tranzacţiilor. Deşi contabilitatea nu este în măsură să furnizeze o evaluare directă a riscului, investitorii, prin consultanţii lor, vor solicita unele informaţii contabile pe baza cărora ar putea determina aceste riscuri.

Un interes deosebit acordă investitorii informaţiilor privind *credibilitatea managerilor firmei.* Ei vor solicita astfel informaţii referitoare la remuneraţiile directe şi indirecte percepute de manageri şi asupra naturii şi valorii cheltuielilor generale. Dacă remuneraţiile managerilor sunt legate, în mod direct, de mărimea rezultatelor, este interesant de verificat modul de calcul al rezultatelor, pentru a vedea dacă acestea au fost „umflate” în mod deliberat. Dacă remuneraţiile managerilor sunt legate de dimensiunile întreprinderii, atunci aceştia nu vor ezita să supra-plătească unele achiziţii, fapt care reduce bogăţia acţionarilor.

O importanţă deosebită pentru investitori o au informaţiile referitoare la *datoriile* pe care le au firmele la bugetul statului sau bugetele locale, la furnizori etc.

[140] Feleagă, N., *Îmblânzirea junglei contabilităţii,* Editura Economică, 1996, p. 23.
[141] Feleagă, N., Malciu, N., Bunea, S., *Bazele contabilităţii. O abordare europeană şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 36.

Unii investitori sunt interesaţi, în funcţie de obiectul de activitate a întreprinderii, şi de *relaţiile cu mediul înconjurător*. Aceştia sunt interesaţi să afle informaţii privind costurile gestiunii mediului - cheltuieli legale, cheltuieli cu decontaminarea unor zone, cheltuieli cu controlul poluării, investiţii în echipamente antipoluante etc., care să le permită calcularea obligaţiilor implicate de această gestiune.

Deoarece sunt un grup neomogen, având astfel nevoi diferite, nevoile investitorilor care deţin acţiuni privilegiate diferă de ale celor care deţin acţiuni ordinare. Astfel, cei care deţin acţiuni privilegiate (care dau dreptul la o rată fixă a dividendelor indiferent de profitul realizat) sunt interesaţi mai mult de siguranţa profitului (partea ce li se cuvine este o rată fixă, indiferent de profitul realizat), decât de creşterea afacerii (de această creştere vor beneficia doar deţinătorii de acţiuni ordinare)[142].

Marile companii occidentale au luat măsuri pentru îmbunătăţirea dialogului permanent cu investitorii, precum: facilitarea accesului investitorilor la informaţiile ce vizează societatea, eliminarea practicilor discriminatorii faţă de unii acţionari comparativ cu alţii, diminuarea restricţiilor la exercitarea votului de către acţionari în adunările generale, dezvoltarea tehnicilor de prezentare şi comunicare ale membrilor conducerii companiei, oferirea de informaţii relevante unor grupuri specifice de investitori.

Salariaţii şi sindicatele urmăresc stabilitatea firmei, profitul acesteia, pentru a-şi face o imagine clară asupra perspectivelor viitoare ale firmei, respectiv asupra capacităţii întreprinderii de a oferi salarii, a securităţii locurilor de muncă, pensii şi alte oportunităţi profesionale, posibilitatea de majorare a salariilor.

Conform lui Gray, „Salariaţii şi sindicatele se interesează de performanţele şi perspectivele întreprinderii, din punct de vedere al negocierii salariale şi al securităţii locurilor de muncă; informaţiile sectoriale pot fi deci la fel de pertinente pentru ei ca şi pentru investitori, chiar dacă ar fi ideal ca ventilarea informaţiilor să fie împinsă până la nivel de uzină. De asemenea, ei au nevoie de informaţii privind performanţele sectoriale, în scopul de a putea verifica şi înţelege deciziile managerilor privind extinderea sau restrângerea de activităţi particulare. Lipsa de informaţii poate genera neîncredere şi probleme în relaţiile industriale”[143]. Altfel spus, pentru a evalua viabilitatea şi perspectivele unei întreprinderi, salariaţii ar trebui să analizeze viabilitatea sectoarelor pentru care lucrează.

---

142 Feleagă, N., Malciu, N., Bunea, Ş., *Bazele contabilităţii. O abordare europeană şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 36.

143 Beavier, H., W., *Financial reporting: an accounting revolution*, Second Edition, Prentice Hall, 1989 în Feleagă, N., Malciu, N., Bunea, Ş., *Bazele contabilităţii. O abordare europeană şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 38.

Interesele salariaţilor pentru informaţii contabile se manifestă şi indirect, prin intermediul sindicatelor care îi reprezintă. Informaţiile solicitate de sindicate se referă, în principal, la politica salarială, condiţii de muncă, tendinţa generală a activităţii, informaţii care permit aprecierea corectitudinii salariilor plătite, informaţii care să le permită realizarea unor analize comparative ale întreprinderilor din aceeaşi ramură.

Cadrul General al IASB precizează (paragraful 9(b)) că personalul angajat şi grupurile lor reprezentative (sindicate etc.) sunt interesate de informaţii privind stabilitatea şi profitabilitatea întreprinderilor lor. Aceştia sunt interesaţi şi de informaţii care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a oferi remuneraţii, pensii, şi alte avantaje, precum şi oportunităţi profesionale chiar dacă în componenţa situaţiilor financiare nu este inclus un bilanţ social.

În unele ţări occidentale întreprinderile care au minimum 300 de angajaţi sunt obligate să creeze un comitet şi trebuie să întocmească un bilanţ social. Dintre informaţiile pe care le conţine un astfel de bilanţ pot fi menţionate: oferta de locuri de muncă, remunerarea, participarea la profit, protecţia socială, condiţiile de muncă, igienă şi securitate, oportunităţi profesionale, dar şi informaţii privind situaţia familială a salariaţilor[144].

În România nu este obligatoriu întocmirea unui bilanţ social, deşi considerăm că ar fi necesar un asemenea instrument, în condiţiile actuale caracterizate prin instabilitatea locurilor de muncă, restrângerea activităţii multor întreprinderi, neplata de către angajatori a datoriilor salariale şi sociale, care au ca rezultat asigurarea unei protecţii sociale precare a salariaţilor. Acesta ar reprezenta un instrument de măsurare a politicii salariale şi sociale a întreprinderilor care, coroborat cu formaţia situaţiilor financiare, ar conduce la luarea unor decizii pertinente de către salariaţii actuali şi potenţiali.

Creditorii financiari reprezintă o categorie de utilizatori ai informaţiei financiar-contabile care deţin creanţe asupra întreprinderii. Grupul cel mai important de creditori îl reprezintă bancherii. Deşi deciziile de creditare diferă de la o instituţie bancară la alta, aceştia sunt interesaţi, în principal, de aceleaşi informaţii contabile. Deciziile pe care aceştia le vor lua vor fi de acordare de credite, majorarea creditelor, sistarea creditării, dobânzi penalizatoare sau preferenţiale.

O importanţă deosebită pentru bancheri o au informaţiile referitoare la *capacitatea de rambursare a împrumuturilor*. Pentru calcularea acestui indicator, reprezentanţii băncilor

[144] Feleagă N., Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară* , vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 52.

vor evalua, din motive de prudenţă, activele şi datoriile la valoarea lor de lichidare. Astfel, o serie de elemente de activ vor fi diminuate, altele ignorate, în timp ce datoriile vor fi majorate în mod sistematic.

De asemenea, bancherii sunt interesaţi de *indicatorii de lichiditate*, respectiv capacitatea întreprinderii de a beneficia de lichidităţi pentru a putea rambursa la scadenţă creditele. În plus, se vor asigura dacă creditele acordate sunt utilizate conform contractului de creditare.

De asemenea, o importanţă deosebită pentru creditori o prezintă *profitabilitatea* întreprinderii solicitante de credite. Profitul reprezintă singura sursă de acoperire a dobânzilor aferente împrumuturilor, ţinând cont de faptul că numai o parte din profit rămâne la dispoziţia întreprinderii, restul fiind distribuit sub formă de dividende.

Unii creditori pot solicita unele informaţii particulare privind modul de finanţare a imobilizărilor, structura datoriilor, executarea contractelor etc.

Furnizorii şi alţi creditorii comerciali sunt utilizatorii care urmăresc recuperarea integrală a creanţelor pe care le au asupra partenerilor comerciali (clienţi). Aceştia sunt interesaţi de informaţiile contabile, care îi ajută să-şi formeze o imagine asupra *indicatorilor de performanţă* ai întreprinderii (rentabilitate, profitabilitate, lichiditate, solvabilitate etc.), pentru a putea aprecia în ce măsură societatea debitoare va fi capabilă să-şi îndeplinească obligaţiile financiare.

Nu toţi furnizorii sunt interesaţi de aceste informaţii, deoarece o parte dintre ei vor solicita întreprinderii plata în avans a contravalorii bunurilor livrate şi serviciilor efectuate.

Deciziile pe care aceştia le vor lua pe baza informaţilor financiar – contabile solicitate sunt decizii de încheiere a unor contracte economice sau de reziliere a unor contracte.

Clienţii reprezintă acea categorie de utilizatori care beneficiază, în mod direct, de produsele, lucrările sau serviciile firmei de la care doresc să obţină informaţii financiar contabile. Aceştia sunt interesaţi, în principal, de capacitatea întreprinderii de a supravieţui, şi, în consecinţă, de posibilitatea continuării furnizării de bunuri sau servicii[145], mai ales dacă acesta este un partener comercial dominant.

O altă informaţie importantă pentru clienţi se referă la măsura în care vor beneficia de servicii de întreţinere şi reparaţii în perioada de garanţie.

[145] Malciu, L., *Cererea & oferta de informaţii contabile*, Editura Economică , Bucureşti, 1998, p. 22.

De obicei, aceştia plătesc contravaloarea produselor, lucrărilor, serviciilor după livrarea sau prestarea efectuată de furnizor, dar există situaţii în care plătesc în avans, fiind incluşi în structura „Clienţi creditori”. Interesele lor vor fi în această situaţie similare cu cele ale creditorilor în general.

Deciziile pe care aceştia le vor lua pe baza informaţilor financiar – contabile solicitate sunt decizii de încheiere a unor contracte economice sau de reziliere a unor contracte.

Statul (şi instituţiile acestuia) este reprezentat, cel mai adesea, pe piaţa informaţiilor contabile de către administraţia fiscală şi economică. Astfel, informaţiile contabile sunt utilizate pentru stabilirea bazelor de calcul al impozitelor şi taxelor, precum şi pentru analiza diferitelor cereri care vizează acordarea de subvenţii, împrumuturi cu dobândă redusă etc.[146]

Statul, prin instituţiile sale, supraveghează activitatea economică a întreprinderilor sub două aspecte:[147]

- elaborarea politicii fiscale şi aplicarea acesteia în practica economică;
- modalitatea de alocare a resurselor în politica de investiţii a statului, în special pentru entităţile patrimoniale publice.

Organele fiscale ale statului sunt finanţate, de obicei, pe baza colectării impozitelor. Întreprinderile sunt obligate să plătească diferite impozite şi taxe pentru care trebuie întocmite o serie de declaraţii speciale. Organele fiscale urmăresc dacă declaraţiile au fost întocmite corect şi dacă întreprinderea şi-a plătit impozitele şi taxele datorate.

Pentru a-şi putea atinge obiectivele economice, statul utilizează şi informaţiile financiar-contabile structurate pe zone geografice, pentru a putea face diferite analize, printre care şi incidenţa pe care o au investiţiile din anumite zone asupra economiei (evoluţia ratei şomajului, veniturile încasate la buget, valoarea producţiei de bunuri si servicii etc.)

Puterea publică este reprezentată, de asemenea, de contabilii naţionali care sunt responsabili de sintezele macroeconomice şi previziunile la nivel naţional, şi statisticieni, responsabili de satisfacerea nevoilor de informare detaliată, dar de interes general. Nevoile acestora, ca utilizatori de informaţii contabile, sunt cele ale analizei, în general, indiferent că

[146] Feleagă, N., Malciu, N., Bunea, Ş., *Bazele contabilităţii. O abordare europeană şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 38.
[147] Horomnea, E., *Bazele contabilităţii. Concepte şi aplicaţii* , Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p. 43.

se manifestă la un nivel detaliat (micro) sau la un nivel foarte agregat (sinteze macroeconomice)[148].

În cadrul instituţiilor statului pot fi incluse tribunalele şi, implicit, nevoia de probă în justiţie. Informaţiile contabile bazându-se pe documente justificative reprezintă un important mijloc de probă.

O importanţă deosebită o au şi informaţiile referitoare la incidenţa activităţii întreprinderii asupra economiei, în ceea ce priveşte crearea sau menţinerea de locuri de muncă, supravegherea şi punerea în aplicare a politicii de concurenţă.

O altă informaţie pe care puterea publică o urmăreşte se referă la impactul activităţii întreprinderii asupra mediului înconjurător.

De asemenea, statul poate fi investitor, client sau furnizor utilizând informaţiile contabile similar grupurilor de utilizatori cu care se identifică.

Deciziile pe care le ia statul pe baza informaţiilor financiar contabile se referă la:

- stabilirea, prin norme fiscale, a mărimii impozitelor, taxelor şi a altor contribuţii datorate;
- decizia de declanşare a unei proceduri de redresare sau de lichidare;
- decizia de acordare sau de sistare a unor subvenţii.

Publicul (colectivităţi locale, mişcări ecologiste, întreprinderi concurente, asociaţii de protecţia consumatorului, studenţi, cercetători etc.). Astfel, responsabilii politici ai colectivităţilor locale sunt interesaţi de contribuţia întreprinderii la dezvoltarea economiei locale (plata impozitelor şi taxelor locale, crearea de noi locuri de muncă etc.).

Mişcările ecologiste şi de protecţia consumatorilor sunt interesate de impactul activităţii firmei asupra mediului înconjurător şi asupra consumatorilor.

Concurenţii sunt interesaţi atât de evaluarea poziţiei pe piaţă cât şi de informaţii secrete cum ar fi costuri de producţie, proces tehnologic de producţie etc.

Cercetătorii sunt interesaţi de forma, conţinutul şi calitatea situaţiilor financiare.

Publicul reprezintă, de asemenea, un potenţial investitor, angajat, furnizor sau cumpărător. Mai mult, se consideră că fiecare membru al societăţii, indiferent că ştie sau nu, este afectat de apariţia si utilizarea informaţiilor contabile[149].

---

[148] Feleagă, N., Malciu, N., Bunea, Ş., *Bazele contabilităţii. O abordare europeană şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 39.

[149] Malciu, L., *Cererea & oferta de informaţii contabile*, Editura Economică , Bucureşti, 1998, p. 27.

În concluzie, fiecare grup de utilizatori are nevoi proprii de informare şi, inevitabil, vor apare conflicte de interese.

Analiştii financiari, deşi nu fac parte din structura utilizatorilor enumeraţi de Cadrul General IASB şi, implicit, din structura utilizatorilor, ei sunt utilizatorii care preiau informaţia brută şi o transformă în informaţie accesibilă mai multor grupuri de utilizatori „neinstruiţi” în domeniul contabilităţii. Aceştia, folosindu-se de cunoştinţele aprofundate de contabilitate şi analiză, vor interpreta şi analiza informaţiile financiar contabile în folosul propriu sau în folosul acelor categorii de utilizatori care apelează la serviciile acestora.

Analiştii financiari vor face diferite previziuni cu privire la perspectivele de creştere a companiilor, folosindu-se de diferiţi indicatori (profit, dividend, preţul acţiunilor etc.), vor evalua riscurile aferente investiţiilor, vor face recomandări de investire pe termen lung, mediu sau scurt etc.

În concluzie, informaţiile necesare procesului decizional al utilizatorilor pot fi sintetizate astfel:

- informaţii privind *poziţia financiară, modificările poziţiei financiare* Acestea se regăsesc în bilanţ. Poziţia financiară „este influenţată de resursele economice pe care întreprinderea le controlează, de structura sa financiară, lichiditatea şi solvabilitatea sa, de capacitatea sa de a se adapta schimbărilor mediului în care îşi desfăşoară activitatea”[150]. Pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera în viitor numerar sau echivalente ale numerarului, utilizatorii apelează la informaţiile privind resursele economice controlate de aceasta şi de capacitatea sa din perioada anterioară de a modifica resursele economice.
- informaţii privind *performanţele întreprinderii* care se regăsesc în contul de profit şi pierdere reprezintă pentru utilizatorii informaţiilor financiare o bază în anticiparea capacităţii întreprinderii de a genera fluxuri de numerar cu resursele existente şi de a utiliza cât mai eficient aceste resurse.
- informaţiile referitoare la *structura financia*ră a întreprinderii sunt necesare utilizatorilor, pe de o parte, pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare şi maniera în care profiturile şi fluxurile viitoare de numerar vor fi repartizate investitorilor, iar pe de altă parte posibilitatea întreprinderii de a obţine noi surse de finanţare;
- informaţii privind modul în care întreprinderea a obţinut şi utilizat numerarul generat de activităţile de exploatare, de investiţii şi de finanţare care se regăsesc în tabloul fluxurilor de trezorerie, precum şi informaţii privind estimarea probabilităţii de

[150] *** Cadrul general al IASB, paragraful 16.

realizare a fluxurilor viitoare de numerar, a mărimii şi a momentelor în care sunt generate aceste fluxuri;

- informaţii privind maniera în care managerii întreprinderii au realizat obiectivele propuse şi au gestionat resursele ce le-au fost încredinţate;
- informaţii privind respectarea de către întreprindere a reglementărilor contabile în vigoare;
- informaţii suplimentare care vizează: posibilităţile financiare ale activităţilor companiei, activităţile care au legătură cu gestiunea resurselor umane, incidenţa activităţii companiei asupra mediului ecologic, cât şi acţiunile în care aceasta s-a angajat pentru protecţia mediului.

3.3 Fundamentarea situaţiilor financiare pe baza principiilor contabile

Născute prin consensul producătorilor şi utilizatorilor de informaţii contabile, principiile contabile reprezintă elemente conceptuale de referinţă, care stau la baza organizării şi conducerii contabilităţii ca sistem informaţional şi de gestiune. Respectarea acestora constituie premiza realizării obiectivului de imagine fidelă.

Principiile contabile sunt elemente conceptuale, propoziţii cu caracter general care asigură elaborarea normelor contabile şi reprezentarea fidelă a evoluţiei întreprinderii prin intermediul situaţiilor financiare. Acestea ajută producătorii de informaţii contabile la măsurarea, clasificarea şi prezentarea informaţiilor financiare.

În 1990, Lauzon prezintă următoarele caracteristici ale acestora[151]:

- nu reprezintă legi de necombătut sau perfect obiective;
- nu se bazează pe legi naturale sau abstracte;
- nu sunt imuabile;
- nu au o sferă imuabilă de cuprindere;
- nu sunt, în mod necesar, toate adevărate;
- sunt mai mult sau mai puţin organizate;
- sunt acceptate fără a fi demonstrate;
- nu decurg dintr-o acceptare unanimă, ci sunt rezultatul consensului şi, adesea, al compromisului.

În literatura de specialitate unii autori consideră că principiile contabile produc o subevaluare a activului întreprinderii, motiv pentru care, prin aplicarea lor, nu se reflectă realitatea economică. Alţi autori consideră că acestea sunt prea conservatoare şi trebuie regândite complet.

Începând cu 1994, România, prin sistemul contabil inspirat din contabilitatea franceză, a asimilat şase principii contabile cu titlu explicit:

- ➢ principiul continuităţii activităţii,
- ➢ principiul permanenţei metodelor,
- ➢ principiul prudenţei,
- ➢ principiul independenţei exerciţiului,

[151] Ionescu, C., *Informarea financiară în contextul internaţionalizării contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 2004, p. 153.

- principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere,
- principiul necompensării.

În anul 2001, odată cu apariţia OMFP nr. 94/2001 privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu prevederile Directivei a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, România adoptă alte trei principii:

- principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv (inspirat din Directiva a IV-a a CEE),
- principiul prevalenţei economicului asupra juridicului (inspirat din Standardele Internaţionale de Contabilitate),
- principiul pragului de semnificaţie (inspirat din Standardele Internaţionale de Contabilitate).

Toate acestea le regăsim şi în OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Aplicarea în practică a acestor principii trebuie să aibă loc atât în actul de producere (deoarece se stabilesc numeroase legături între diferitele structuri informaţionale pe tot parcursul procesului de prelucrare a informaţiei financiare), cât şi în cel de difuzare a informaţiei financiare, care se finalizează cu întocmirea, auditarea şi difuzarea situaţiilor financiare.

În practică nu pot fi respectate, în acelaşi timp, toate principiile. Pentru a ieşi din această contradicţie, profesorul Ionaşcu prezintă soluţii ca:

- aplicarea tuturor principiilor contabile, dar cu o aplicare parţială a fiecăruia dintre ele, pentru a elimina, astfel, elementele contradictorii aflate în enunţul unor principii contabile;
- stabilirea unor ierarhii între principii si aplicarea lor succesivă;
- clasificarea ansamblului de principii contabile în clase omogene, compatibile între ele.

Profesorul Ionaşcu, menţionează următoarele avantaje oferite de principiile contabile: contribuie la ameliorarea practicii contabile, deoarece permit soluţionarea cazurilor complexe care necesită interpretări şi opţiuni, oferă posibilitatea soluţionării de cazuri noi care necesită o anumită inventivitate contabilă; evită o reglementare foarte abundentă a tuturor cazurilor posibile; permit normalizarea contabilităţii şi prin aceasta asigurarea transparenţei informaţiei contabile într-un mediu economic concurenţial.

Altfel spus, simpla aplicare a acestora face contabilitatea să găsească răspunsurile corecte la nevoile informaţionale ale diferitelor categorii de utilizatori, care sunt adeseori divergente, fără sa fie părtinitoare faţă de aceştia, divulgând astfel adevărul contabil.

OMFP 1752/2005 face referire la prezentarea unei imagini fidele cu ajutorul situaţiilor financiare: „Situaţiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii entităţii”[152]. Elementele prezentate în situaţiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile conform contabilităţii de angajamente. Astfel, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasata sau plătita) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente.

Abaterile de la principiile generale (ca garanţi ai asigurării imaginii fidele) vor fi permise numai în cazuri excepţionale şi se vor prezenta în notele explicative. De asemenea, se vor prezenta motivele pentru care au avut loc aceste abateri şi o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi profitului sau pierderii întreprinderii”[153].

Principiul continuităţii activităţii

Acest principiu se regăseşte în toate sistemele de contabilitate. În secţiunea 6 a OMFP nr. 1752/2005, par. 42 se stipulează că acesta „presupune că întreprinderea îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activităţii sau fără reducerea semnificativă a acesteia. Dacă administratorii întreprinderii au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranţă legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situaţiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii activităţii, această informaţie trebuie prezentată împreună cu explicaţii privind modul de întocmire a raportării financiare respective şi motivele care au stat la baza deciziei conform căreia întreprinderea nu îşi poate continua activitatea”.

IASB, defineşte continuitatea activităţii pornind de la premisa că o entitate îşi va continua activitatea într-un viitor previzibil. „Se admite că întreprinderea nu are nici intenţia şi nici nevoia să intre în stare de lichidare sau să-şi reducă în mod semnificativ activitatea”.

Aplicarea acestui principiu impune ca, înainte de întocmirea situaţiilor financiare, conducerea întreprinderii să examineze şi să confirme sau infirme starea de continuitate a activităţii. Aceasta este o informaţie fundamentală de care trebuie să dispună utilizatorii informaţiilor financiar contabile atunci când examinează datele contabile pentru a lua decizii.

[152] ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 9.
[153] Ibidem, par. 51.

Declararea capacităţii de continuitate sau necontinuitate a exploatării înseamnă, în fapt, „acordarea unui certificat de sănătate sau al unuia de deces”[154] cu privire la întreprinderea examinată.

Aplicarea acestui principiu legitimează numeroase practici contabile cum sunt:[155]

- decuparea vieţii întreprinderii în exerciţii financiare sau contabile, în funcţie de care se stabilesc situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatele obţinute;
- utilizarea costului istoric şi valorii actuale (de utilizare) în evaluarea activelor şi pasivelor, cheltuielilor şl veniturilor;
- delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor;
- separarea activelor în active imobilizate şi active circulante, fiecare structură cu regim diferit de înlocuire;
- diferenţierea pasivului în pasiv pe termen lung şi pasiv pe termen scurt;
- sensibilizarea contabilităţii la factorul inflaţionist.

Modalitatea de întocmire a inventarului în caz de continuitate a activităţii diferă de modalitatea de întocmire a inventarului în caz de necontinuitate a activităţii. Astfel, în condiţii de continuitate elementele patrimoniale sunt evaluate la valoarea lor de utilitate, de piaţă, la valoarea justă, iar în caz de necontinuitate evaluarea acestora se face la valori lichidative.

Criteriile de apreciere a stării de continuitate a exploatării nu fac obiectul unor reglementări speciale şi revin , în principal, conducerii întreprinderii, deşi aceasta este cel mai puţin interesată de declararea stării de necontinuitate a exploatării.

„La modul general, numai acumularea mai multor criterii nefavorabile si complementaritatea lor pot să exprime un risc real asupra continuităţii”[156].

Numai auditorii pot schimba verdictul dat de către conducerea întreprinderii cu privire la continuitatea exploatării. Pot exista situaţii în care utilizatorii să primească informaţii despre o întreprindere care aparent ‚trăieşte’, dar care de fapt este ‚moartă’. Utilizatorii care pot fi păcăliţi sunt de fapt acei utilizatori care nu dispun de minime cunoştinţe de contabilitate.

Legislaţiile unor ţări europene au solicitat comisarilor de conturi (cenzorilor) să examineze riguros aspectele care pot conduce la necontinuitatea exploatării. În acest scop,

[154] Minu, M., *Contabilitatea ca instrument de putere*, Editura Economică, 2002, p. 77.
[155] Ristea, M., Cucu, C., Lăzărescu, C., *Contabilitatea întreprinderii*, vol. 1, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1994, p. 18.
[156] Feleagă, N., Ionaşcu, I, *Tratat de contabilitate* , vol I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 316.

Compania Naţionala a Comisarilor de Conturi din Franţa a elaborat o lista a criteriilor de apreciere a stării de nencontinuitate[157]:

- *criterii privind activitatea de exploatare:*
  - insuficienţa capacităţii de autofinanţare;
  - insuficienţa stocurilor pentru asigurarea continuităţii producţiei sau vânzărilor;
  - deteriorarea cererii pe segmente de piaţă dominante;
  - pierderea brevetelor, licenţelor.
- *criterii privind activitatea financiară:*
  - fond de rulment insuficient;

trezorerie negativă;

  - situaţie patrimonială netă negativă;
- *criterii privind aspecte sociale:*
  - conflicte sociale grave şi repetate;
  - plecarea în masă a personalului ca urmare a unui climat de muncă nestimulativ şi lipsit de perspective.

Dacă aceste condiţii de noncontinuitate sunt evidente, comisarii de conturi au obligaţia să declanşeze procedura de alertă, iar apoi procedează la evaluarea şi prezentarea situaţiilor financiare bazate pe realitatea concretă, şi anume: lichidarea totală a întreprinderii, vânzarea acesteia, abandonul unei părţi de activ prin vânzarea acesteia.

Principiul permanenţei metodelor

Acest principiu se regăseşte în toate sistemele de contabilitate, dar atât instanţele de normalizare cât şi practica contabilă admit şi permit abandonul acestui principiu şi, implicit, schimbarea metodelor. Respectarea acestui principiu asigură informaţiei contabile una din caracteristicile ei calitative, aceea de comparabilitate.

Principiul permanenţei metodelor îşi găseşte rădăcinile în asigurarea unei bune înţelegeri a situaţiilor financiare, prescriind aplicarea de metode identice de la un exerciţiu finaciar la altul, asigurându-se în acest mod comparabilitatea informaţiilor financiare în timp.

Acesta „presupune continuitatea aplicării aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a

[157] Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizataă cu directivele contabile europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 17.

rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile. Modificările politicii contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile referitoare la operaţiunile întreprinderii. Este foarte importantă menţionarea în notele explicative a oricăror modificări ale politicilor contabile, pentru ca utilizatorii să poată aprecia: dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii societăţii”[158]. Mai succint, OMFP 1752/2005, inspirat din Directiva a IV-a a CEE, precizează că „metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exerciţiu financiar la altul”[159].

Cu alte cuvinte, comparabilitatea informaţiilor de la un exerciţiu la altul este mai greu de realizat atunci când metodele contabile se schimbă anual (în anul N un stoc este evaluat conform CNP, în anul N+1 conform LIFO), chiar dacă schimbarea metodei a fost prezentată în notele explicative. De asemenea, acest principiu vizează şi modul de înregistrare al unor operaţiuni şi reflectarea lor în situaţiile financiare. De exemplu, dacă la sfârşitul exerciţiului financiar se constată insolvabilitatea unui client pentru care se constituie un provizion specific, modul de contabilizare al acestuia influenţează prezentarea informaţiei în situaţiile financiare. Dacă acest provizion este de natura deprecierii creanţei, valoarea creanţei respective va fi diminuată corespunzător în bilanţul contabil, ceea ce va afecta situaţia netă a întreprinderii. Dacă provizionul va fi înregistrat ca fiind în categoria celor pentru riscuri şi cheltuieli, atunci valoarea creanţelor în bilanţ nu este afectată şi nici cea a situaţiei nete.

Conform IAS 8 „politicile contabile reprezintă bazele, convenţiile, regulile şi practicile specifice adoptate de o întreprindere la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare. Ele sunt aplicate cu consecvenţă de la o perioadă la alta. O **modificare** a politicii contabile este permisă numai în baza uneia din următoarele condiţii:

- este cerută prin lege;
- este cerută de un organism de reglementare contabilă (spre exemplu, adoptarea unui IAS),
- modificarea are ca rezultat o prezentare mai adecvată”[160].

Restructurarea activităţii întreprinderii, schimbarea strategiilor economice şi comerciale sunt alte situaţii care impun schimbarea politicilor contabile.

---

[158] ***OMFP nr.94/2001, cap. 1, Secţiunea a 5-a, pct.5.3 în MO nr. 85/2001.
[159] ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par.43.
[160] ***IAS 8, *Profitul net sau pierderea netă a perioadei. Erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile* .

Conform IAS nr. 8 odată cu schimbarea metodelor contabile trebuie precizate[161]:

- Motivul (motivele) modificării,
- Valoarea ajustată în perioada curentă şi în perioadele anterioare,
- Efectele fiscale,
- Interesul minoritar,
- Faptul că cifrele comparative sunt retratate,
- Motivul pentru care cifrele comparative nu sunt retratate.

Procedurile prin care se divulgă schimbarea metodelor contabile presupun[162]:

- Ajustarea poziţiilor sau posturilor care figurează în bilanţul de deschidere a exerciţiului şi se modifică indicatorii comparativi cu referire la exerciţiile anterioare care figurează în situaţiile financiare;
- menţionarea ca o poziţie separată în contul de rezultate, ca o componentă a rezultatului net;
- informaţie suplimentară în anexa la bilanţ.

Altfel spus, dacă se constată că schimbarea unei metode influenţează conturile anuale ale exerciţiului reportat sau asupra acelora din exerciţiile viitoare, efectul acestei schimbări trebuie menţionat şi cuantificat.

În România, în cazuri justificate, întreprinderile pot schimba metodele de evaluare utilizate numai cu aprobarea Direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat, pe baza prezentării influenţelor asupra situaţiei patrimoniale şi financiare, precum şi asupra rezultatului, inclusiv asupra nivelului impozitului pe profit. Această prevedere din Ordonanţa 70/1994 este imperativă şi restrictivă pentru contabilitate, deoarece acest principiu, prin modul său de formulare, prevede că o modificare de metodă intervine numai în interesul asigurării imaginii fidele, iar acţiunea face obiectul unei menţiuni speciale în anexa la bilanţ cu descrierea efectelor asupra situaţiei patrimoniului, rezultatului, inclusiv cel fiscal.

În toate situaţiile acţiunii acestui principiu contabil elementul central va trebui să-l constituie obţinerea unei imagini fidele a patrimoniului, rezultatelor şi poziţiei financiare. Raportat la practica contabilă s-au întâlnit situaţii prin care aplicarea acestui principiu a avut şi unele interese oculte, cel mai des fiind cel al modelării rezultatului, în funcţie de metoda de evaluare.

---

[161] ***IAS nr. 8, *Profitul net sau pierderea netă a perioadei. Erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile.*

[162] Ristea, M., Cucu, C., Lăzărescu, ,C., *Contabilitatea întreprinderii*, vol. 1, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1994, p. 24.

Principiul prudenţei

Acest principiu se regăseşte în toate sistemele de contabilitate. Conform definiţiei formulată în PCG francez, prudenţa „este aprecierea rezonabilă a faptelor în scopul de a evita riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezente, susceptibile de a greva patrimoniul şi rezultatele întreprinderii". Conform articolului 23 a) din Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, potrivit principiului prudentei „nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ţinând cont de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea exerciţiului curent sau anterior".

Conform normelor contabile româneşti, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă, ţinându-se cont de următoarele aspecte[163]:

- se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exerciţiului financiar;
- se va ţine seama de toate obligaţiile previzibile şi de pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat, sau pe parcursul unui exerciţiu anterior, chiar dacă asemenea obligaţii sau pierderi apar între data încheierii exerciţiului şi data întocmirii bilanţului;
- se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, chiar dacă rezultatul exerciţiului financiar este profit sau pierdere.

În contabilitatea germană, principiul prudenţei se regăseşte în acţiunea a trei subprincipii[164]:

- principiul „**celei mai mici valori**" pentru elementele de activ, şi „**celei mai mari valori**" pentru elementele de pasiv;
- **principiul imparităţii**, care presupune luarea în considerare a riscurilor previzibile şi a pierderilor probabile a căror **origine se regăseşte în cursul exerciţiului respectiv;**
- **principiul beneficiului realizat,** prin care, singurul beneficiu luat în considerare, în formarea rezultatului exerciţiului, este „beneficiul realizat" până la închiderea aceluiaşi exerciţiu.

[163]***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par.43.
[164] Feleagă, N., Ionaşcu, I, *Tratat de contabilitate* , vol I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 372.

Principiul prudenţei este reprezentat de „atitudinea de spirit a celui care, reflectând la consecinţele actelor sale, îşi ia toate măsurile pentru a evita erorile şi neplăcerile posibile, se abţine de la tot ceea ce ar putea fi sursă de neajunsuri”[165].

Acest principiu este strâns legat de evaluarea patrimoniului în cele patru momente: la data intrării în patrimoniului, la data inventarului, la data întocmirii bilanţului şi la data ieşirii din patrimoniu.

a) ***La data intrării în patrimoniu*** elementele patrimoniale se vor evalua astfel:

- *bunurile procurate cu titlu oneros* se evaluează la *costul de achiziţie* (preţul de cumpărare + taxele nerecuperabile + cheltuieli de transport aprovizionare + cheltuielile accesorii necesare pentru punerea în funcţiune sau intrarea în gestiune a bunului respectiv);
- *bunurile obţinute din producţie proprie* se evaluează la *costul de producţie* (costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor + cheltuielile directe de producţie + cheltuielile indirecte repartizabile bunului respectiv;
- *bunurile obţinute cu titlu gratuit* se evaluează la *valoarea justă* (suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv);
- *creanţele şi datoriile* se evaluează la valoarea lor nominală stipulată în contract, comandă, factură sau alt document de evaluare a bunurilor în momentul **transferului** dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

b) ***La data inventarierii*** elementele patrimoniale se evaluează la nivelul valorii actuale, denumită *valoare de inventar*. Ea se stabileşte în funcţie de preţul pieţei, utilitatea bunului pentru unitate, de starea şi de amplasamentul acestora. Valoarea de utilitate a creanţelor şi datoriilor se stabileşte în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

c) ***La închiderea exerciţiului*** evaluarea elementelor patrimoniale se face la valoarea de intrare pusă de acord cu valoarea de inventar. În acest scop se vor compara cele două valori, diferenţele fiind tratate astfel:

- Pentru *elementele de activ,* ***plusul* de valoare** dintre valoarea de inventar (mai mare) şi valoarea de intrare (mai mică) nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare. **Minusul de valoare** dintre valoarea de inventar (mai mică) şi valoarea contabilă netă a elementelor de activ (mai mare) se

[165] Istrate, C., *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*, Editura Polirom, Iaşi, 1999, p. 27.

înregistrează în contabilitate pe seama unei *amortizări suplimentare,* în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se constituie un *provizion pentru depreciere,* atunci când minusul de valoare nu are un caracter definitiv, aceste elemente menţinându-se, la nivelul valorii de intrare.

- Pentru *elementele de pasiv de natura datoriilor,* ***plusul*** **de valoare** dintre valoarea de inventar (mai mare) şi valoarea de intrare (mai mică) se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui *provizion,* valoarea acestor elemente menţinându-se, de asemenea, la nivelul valorii de intrare. **Minusul de valoare** dintre valoarea de inventar (mai mare) şi valoarea de intrare (mai mică) nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare.

d) **La dala ieşirii din patrimoniu** sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Se observă că acest principiu denaturează imaginea situaţiei patrimoniale şi, implicit, deformează mărimea rezultatului, deoarece tratează în mod discriminatoriu evaluarea activelor. Conform acestui principiu, nu sunt permise luarea în considerare a plusvalorilor, chiar dacă acestea sunt certe, în timp ce minusvalorile trebuie luate în considerare, chiar dacă acestea sunt eventuale. Neînregistrarea plusvalorilor creează rezerve latente sau oculte. Rezervele oculte se pot crea şi prin subevaluarea deliberată a activelor sau a veniturilor sau supraevaluarea deliberată a cheltuielilor.

În aceste condiţii, informaţiile publicate nu mai reflectă imaginea fidela a patrimoniului, situaţiei financiare şi rezultatelor obţinute de firmă.

Economistul Hendriksen E.S. susţine că principiul prudenţei reprezintă „o metodă foarte mediocră, pentru a trata existenţa incertitudinii în evaluarea activelor, datoriilor şi rezultatelor. Cel mai rău, el antrenează o distorsiune completă a cifrelor contabile. Este deosebit de periculos prin efectele sale capricioase. Prin urmare, cifrele contabile stabilite cu prudenţă nu permit o interpretare corectă”[166]. Aplicarea principiului generează asimetrii în contabilizarea incertitudinilor.

Partizanii acestui principiu apreciază că determinarea profitului este totdeauna aleatoare şi în consecinţă este mai bine a se declara profitul minim, nu atât pentru a reduce sarcinile fiscale, ci pentru a evita distribuirea de dividende fictive, pentru a atenua, de asemenea, o viziune prea optimistă.

[166] Hendriksen, E., S., *Accounting Theory,* Homewood, în Ristea, M., Cucu, C., Lăzărescu, ,C., *Contabilitatea întreprinderii*, vol. 1, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1994, p. 23.

În România, principiul prudenţei se aplică, cu preponderenţă, la reglementările fiscale care privesc deductibilitatea provizioanelor (provizioane pentru clienţi incerţi, provizioane pentru pierderi din curs valutar, provizioane pentru garanţii de bună execuţie).

Principiul independenţei exerciţiului

Independenţa exerciţiilor presupune împărţirea activităţii întreprinderilor, inclusiv a prelucrărilor contabile, în mai multe exerciţii financiare (de durata unui an calendaristic). Conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii „exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de aplicare când acesta începe la data înfiinţării, respectiv a înmatriculării”.

Conform acestui principiu „trebuie să se ţină cont de veniturile şi cheltuielile aferente exerciţiului financiar, indiferent de data încasării sau plăţii acestor venituri şi cheltuieli”[167]. Regulamentul contabil românesc precizează că acest principiu presupune „delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor, aferente activităţii unităţii patrimoniale, pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul la care se referă”. Acest regulament însă nu este însoţit de nici un comentariu cu privire la consecinţele acţiunii sale.

Cu alte cuvinte, consecinţele tranzacţiilor şi a altor evenimente sunt luate în calcul în momentul în care acestea s-au produs şi nu atunci când intervine plata sau încasarea. În acest mod, se înregistrează mai întâi angajamentele şi apoi executarea lor. Fiecare exerciţiu este independent de exerciţiile anterioare sau cele viitoare.

Respectarea acestui principiu impune:

- utilizarea conturilor de regularizare (venituri şi cheltuieli înregistrate în avans, cheltuieli de plătit, venituri de primit);
- contabilizarea veniturilor în momentul livrării bunurilor, respectiv în momentul executării lucrărilor şi prestării serviciilor;
- contabilizarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor sau executării serviciilor de la terţi;
- calcularea la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar a amortismentelor (deprecieri ireversibile) şi a ajustărilor de valoare pentru deprecieri reversibile;
- contabilizarea unor evenimente ulterioare închiderii exerciţiului financiar, dar anterioare închiderii conturilor;

[167] ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par.45.

- menţionarea în notele explicative a unor venituri / cheltuieli aferente exerciţiilor anterioare dar constatate şi înregistrate în exerciţiul curent;

- evidenţierea unor evenimente posterioare închiderii conturilor, evenimente care nu au legătură de cauzalitate cu situaţia patrimoniului şi rezultatul exerciţiului încheiat[168].

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv

Acest principiu nu se regăseşte în Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi a fost preluat din Directiva a IV-a a C.E.E., art. 31 pct. 1 lit. e). „componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat"[169].

Acesta se află în strânsă legătură cu principiul prudenţei, făcându-şi simţită prezenţa în momentul evaluărilor curente, evaluărilor la inventar şi evaluărilor în bilanţ, determinând evaluarea curentă a elementelor de activ în funcţie de caracteristicile lor (bunuri fungibile şi nefungibile), recunoaşterea minusurilor de valoare fără a recunoaşte plusurile de valoare, realizarea unei corelaţii permanente între evaluarea curentă (valoarea contabilă) şi evaluările realizate în mod periodic (valoarea de inventar) pentru a putea fi prezentate în bilanţ[170].

Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere

Conform acestui principiu „bilanţul de deschidere al unui exerciţiu trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului precedent, cu excepţia corecţiilor impuse de aplicarea IAS 8 „Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile"[171]. Asemenea Directivei a IV-a a CEE, OMFP 1752 precizează că „bilanţul de deschidere pentru fiecare exerciţiu financiar trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere al exerciţiului precedent"[172].

Aplicând acest principiu este interzisă imputarea capitalurilor proprii cu efectele schimbării metodelor contabile sau ale corectării unor erori contabile fundamentale. Este asigurată astfel o informare corectă a utilizatorilor informaţiei contabile. Pentru aceştia, efectele schimbării metodelor contabile sau ale corectării unor erori contabile fundamentale

[168] Ristea, M., Cucu, C., Lăzărescu, C., *Contabilitatea întreprinderii*, vol. 1, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1994, p. 19.
[169] ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par.46.
[170] Bunget, O., *Contabilitatea românească între reformă şi convergenţă* , Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 89.
[171] ***OMFP nr.94/2001, cap. 1, Secţiunea a 5-a, pct. 5.7 în MO nr. 85/2001.
[172] ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par.47.

trebuie să rezulte din situaţiile financiare ale exerciţiului financiar expirat şi nu să fie „camuflate" în situaţia patrimonială de pornire, în exerciţiul financiar curent[173].

Cu alte cuvinte, acţiunea acestui principiu presupune imposibilitatea imputării directe asupra capitalurilor proprii[174]:

- a *veniturilor sau a cheltuielilor aferente exerciţiilor precedente* care, din eroare sau omisiune, nu au făcut obiectul unei înregistrări contabile. Acestea vor fi înregistrate în numele exerciţiului curent, afectând astfel structurile contului de profit şi pierdere aferent acestui exerciţiu;

- a *incidentelor schimbărilor de metode contabile, la deschiderea exerciţiulu*i: imputarea cheltuielilor direct în capitalurile proprii, ocolindu-se contul de profit şi pierdere, este contrară prevederilor Directivei a IV-a, conform căreia cheltuielile sunt înscrise, mai întâi, în debitul contului de profit şi pierdere.

Principiul necompensării

Conform OMFP 94/20041, „valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepţia compensărilor între active şi pasive admise de Standardele Internaţionale de contabilitate"[175]. Într-o manieră mai detaliată decât prevederile Directivei a IV-a, OMFP 1752/2005 interzice compensările dintre active şi pasive, respectiv venituri şi cheltuieli, dar permite, în condiţiile respectării prevederilor legale, compensări între creanţe şi datorii ale entităţii faţă de acelaşi agent, dar numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor la valoarea integrală.

Prin evaluarea şi înregistrarea separată în contabilitate a elementelor de activ şi pasiv, respectiv a veniturilor şi cheltuielilor, se asigură un raport optim între calitatea informaţiilor şi gradul lor de detaliere.

Acest principiu pleacă de la premisa că relaţiile unei întreprinderi cu terţii au la bază contracte economice, care trebuie executate fiecare în parte. Contabilitatea trebuie să furnizeze informaţii cu privire la rezultatul favorabil sau nefavorabil al fiecărui contract

[173] Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizataăcu directivele contabile europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 23.
[174] Feleagă, N., Ionaşcu, I, *Tratat de contabilitate*, vol I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 406.
[175] ***OMFP nr.94/2001, cap. 1, Secţiunea a 5-a, pct .5.8 în MO nr. 85/2001.

economic în parte, nepermiţându-se compensarea beneficiilor unui contract cu pierderile altor contracte.

IAS 11 „Contracte de construcţii" prevede că: „poate să apară ca necesară considerarea ca un ansamblu unic a contractelor încheiate cu acelaşi client, sau cu clienţi diferiţi, în măsura în care aceste contracte sunt negociate ca un singur ansamblu sau ele se ataşează unuia şi aceluiaşi proiect. Invers, dacă un contract include diferite proiecte şi dacă veniturile şi cheltuielile specifice fiecăruia dintre acestea pot fi individualizate, fiecare dintre proiecte poate fi considerat ca asimilabil unui contract distinct".[176]

În acest sens poate fi reţinută şi prevederea *Ordonanţei Guvernului nr. 3/1995:* „în situaţia existenţei de creanţe şi datorii la acelaşi agent economic, se poate proceda la regularizarea pe bază de proces - verbal încheiat între părţi, stabilindu-se diferenţele de plătit sau de încasat, după caz".

În concluzie, aplicarea acestui principiu interzice compensarea creanţelor cu datoriile faţă de acelaşi terţ, compensarea plusurilor cu minusurile de valoare in cazul aplicării principiului prudenţei, compensarea elementelor valorice neomogene, cum ar fi de exemplu valoarea de intrare a unui element patrimonial cu provizionul creat pentru deprecierea acestuia[177].

Principiul prevalenţei economicului asupra juridicului

Acest principiu este specific sistemului de contabilitate anglo-saxon, el fiind mai puţin agreat în ţările europene unde informaţia contabilă este influenţată de aspectele juridice. Acesta a fost introdus în contabilitatea românească prin vol. II „Cadrul general al IASB", în anul 2001. În conformitate cu acesta, „prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere se face ţinând seama de fondul economic al tranzacţiei sau al operaţiunii raportate, şi nu numai de forma juridică a acestora."[178]. Acest principiu mai este recunoscut sub denumirea „primordialitatea realităţii economice asupra apartenenţei juridice – substance over form principle".

---

176 ***IAS 11 *Contracte de construcţii*

177 Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizataăcu directivele contabile europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 24.

178 ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 49.

Conform IAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare, „operaţiile şi alte evenimente ale vieţii întreprinderii trebuie să fie înregistrate si prezentate conform naturii lor şi realităţii financiare, fără să se ţină cont, în mod unic, de apartenenţa lor juridică”.

Observam că acest principiu nu îşi propune o ierarhizarea a celor două caracteristici (economic şi juridic), ci subliniază faptul că, dacă se ia în considerare doar latura legală a unei operaţiuni economice, cei care întocmesc situaţiile financiare riscă să devină „ineficienţi”[179]. Tranzacţiile şi evenimentele din viaţa unei întreprinderi trebuie contabilizate luându-se în considerare atât forma juridică cât şi realitatea economică, deoarece realitatea economică poate să difere de forma juridică. De exemplu, conform unui contract, se vinde un activ unei alte întreprinderi, iar în contract este stipulată clauza conform căreia întreprinderea care vinde poate utiliza în continuare acel activ. În acest caz, documentele justificative susţin transmiterea dreptului de proprietate şi, drept urmare, în contabilitate se înregistrează vânzarea şi scăderea din gestiune a acelui activ dar, în realitate, întreprinderea care vinde obţine în continuare beneficii economice. Altfel spus, raportarea unei vânzări nu ar reprezenta în mod credibil tranzacţia încheiată.

Principiul pragului de semnificaţie sau a importanţei relative

Conform acestui principiu, elementele care au valoare semnificativă trebuie prezentate separat în cadrul situaţiilor financiare, cele cu valori nesemnificative (care au aceeaşi natură sau cu funcţii similare) vor fi însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

IAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare prevede că „situaţiile financiare trebuie să releve toate elementele a căror importanţă poate să afecteze evaluările sau deciziile”.

În Planul Contabil Francez apare clar că „producţia de elemente informative în Anexă nu este cerută, decât dacă au o importanţă semnificativă” şi „că informaţiile contabile trebuie să ofere o descriere adecvată, clară, precisă şi completă a operaţiilor, evenimentelor şi situaţiilor”. Astfel, este semnificativă orice informaţie susceptibilă să influenţeze judecata destinatarilor documentelor cu privire la patrimoniu, rezultatele şi situaţia financiară aferente unei întreprinderi[180].

---

[179] Bunget, O., *Contabilitatea românească între reformă şi convergenţă*, Editura Economică, Bucureşti, 2005, p. 90.

[180] Feleagă, N., Ionaşcu, I, *Tratat de contabilitate*, vol I, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 396.

Concepţia normelor contabile româneşti despre pragul de semnificaţie statuează că relevanţa informaţiei este influenţată de natura sa şi de pragul de semnificaţie. În unele cazuri, natura informaţiei este suficientă, prin ea însăşi, pentru a determina relevanţa sa. De exemplu, raportarea unui nou segment de activitate poate influenţa evaluarea riscurilor şi oportunităţilor întreprinderii, indiferent de semnificaţia rezultatelor obţinute prin segmentul respectiv în perioada de raportare. În alte cazuri atât natura, cât şi pragul de semnificaţie sunt importante. De exemplu, volumul valoric al stocurilor din fiecare categorie principală pe care o întreprindere ar trebui să le deţină pentru a avea o activitate adecvată[181].

O informaţie este semnificativă dacă, în lipsa acesteia, utilizatorul va acţiona în mod diferit. Informaţiile prezentate în situaţiile financiare nu trebuie să fie prea abundente (cu detalii inutile şi nesemnificative), dar nici prea sintetice. Acestea trebuie sa aibă un prag de semnificaţie susceptibil să influenţeze judecăţile utilizatorilor asupra poziţiei financiare, performanţelor şi modificărilor poziţiei financiare a întreprinderii, precum şi deciziile lor viitoare. Pragul de semnificaţie depinde de mărimea elementului **sau** a erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greşite. Astfel, pragul de semnificaţie oferă mai degrabă o limită, decât să reprezinte o caracteristică calitativă primară, pe care informaţia contabilă trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

3.4 Calitatea informaţiei contabile în contextul modernizării contabile

Pentru a fi utile în procesul decizional, informaţiile contabile trebuie să îndeplinească anumite atribute denumite caracteristici calitative. În normalizarea şi în doctrina contabilă, criteriile care permit definirea conceptului de calitate a informaţiei contabile nu sunt identice, selecţia şi ierarhizarea acestora fiind diferite. Astfel, dacă caracteristicile calităţii informaţiei contabile din cadrele conceptuale anglo-saxone (SUA, IASB, Marea Britanie) sunt aceleaşi, acestea diferă de cele din contabilitatea franceză.

În etapa a doua a reformei contabile româneşti, prin preluarea de către normalizatorii români a „Cadrului de înlocuire şi prezentare a situaţiilor financiare”, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, contabilitatea românească utilizează cadrul conceptual IASB.

[181]Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizataăcu directivele contabile europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002 p. 29.

Paragrafele 25-46 ale cadrului general IASB pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare prezintă cele patru caracteristici calitative principale (vezi figura nr. 5.5):

- **inteligibilitatea,**
- **relevanţa (pertinenţa),**
- **credibilitatea (fiabilitatea),**
- **comparabilitatea**.

Opinia IASB, împărtăşită şi de normalizatorii români, este că „aplicarea caracteristicilor calitative principale şi a standardelor adecvate de contabilitate are în mod normal ca rezultat întocmirea unei situaţii financiare care reflectă, în general, o imagine fidelă a situaţiei întreprinderii”[182].

Inteligibilitatea – reprezintă calitatea informaţiilor de a fi uşor înţelese de către utilizatori, plecându-se de la premisa că aceştia dispun de cunoştinţe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi a activităţilor economice şi de noţiuni de contabilitate.

Cadrul general IASC prevede faptul că informaţiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situaţiile financiare datorită importanţei lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul ca ar putea fi prea dificil de înţeles pentru anumiţi utilizatori. Altfel spus, nici o informaţie nu ar trebui omisă doar pentru motivul că este greu înţeleasă de unii utilizatori.

O inteligibilitate mai buna se poate obţine dacă informaţiile sunt agregate, clasificate, caracterizate şi prezentate într-o maniera clara şi concisă.

[182] OMFP nr. 94/20.02.2001

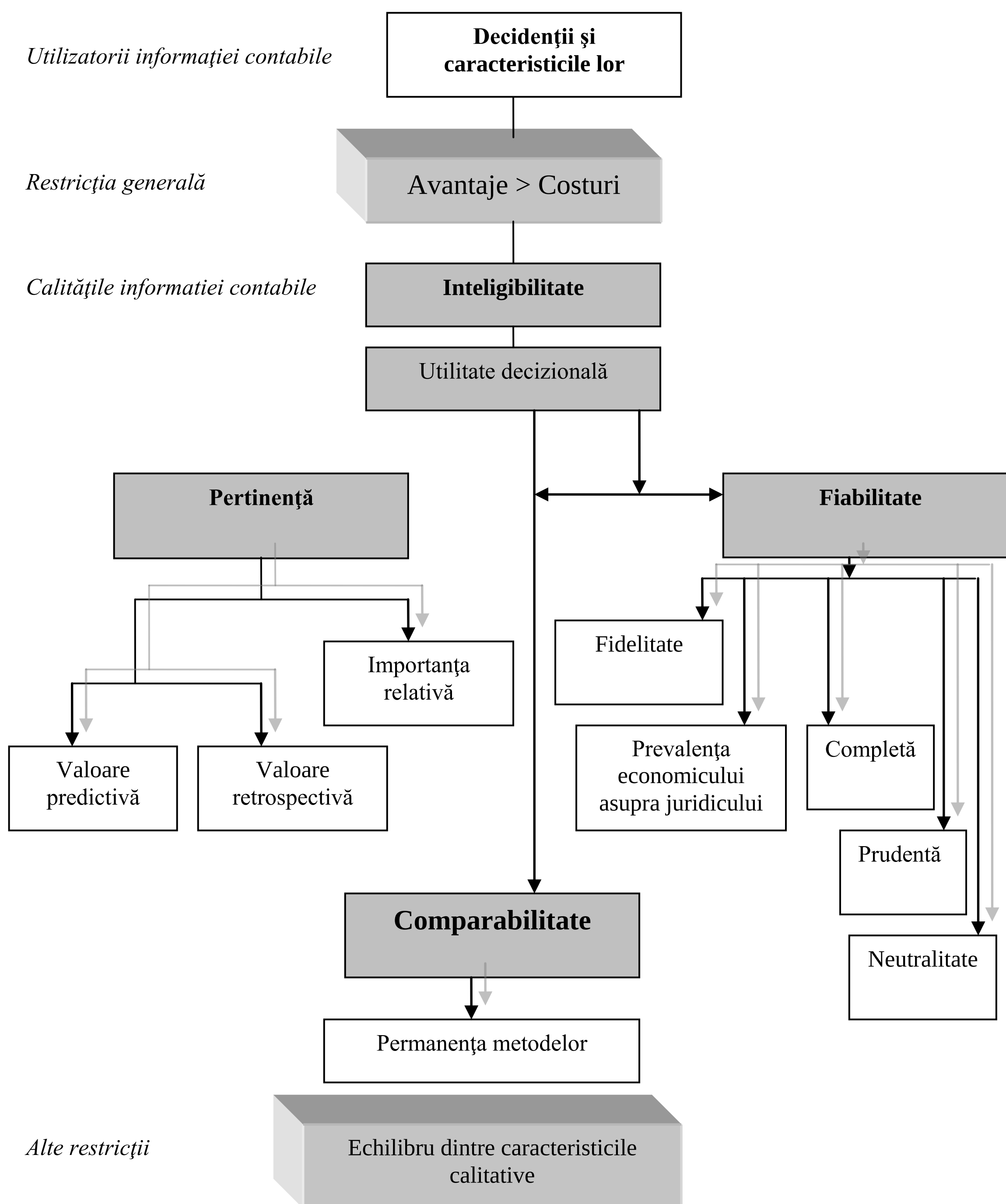


Figura nr. 3.2 Calitatea informaţiei contabile

Relevanţa (pertinenţa) – reprezintă calitatea informaţiilor de a influenţa deciziile utilizatorilor şi de a le permite evaluarea evenimentelor trecute, prezente şi viitoare, fie confirmându-le, fie corectând evaluările făcute în trecut[183]. Situaţiile financiare oferă utilizatorilor informaţii despre poziţia financiară şi performanţele întreprinderii, dar îi şi ajută să facă analize şi să previzioneze poziţia financiară şi performanţele viitoare ale întreprinderii de care sunt interesaţi.

---

[183] Minu, M., *Contabilitatea ca instrument de putere,* Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 112.

Rolul de previziune (valoarea predictivă) şi cel de confirmare (valoarea retrospectivă) ale informaţiilor sunt în strânsă legătură, sunt dependente şi subordonate relevanţei (paragraful 27). De exemplu, informaţiile despre nivelul actual şi structura capitalurilor sunt importante pentru investitori atunci când aceştia încearcă să previzioneze capacitatea întreprinderii de a reacţiona la situaţii nefavorabile. Aceleaşi informaţii au rolul de a confirma previziunile anterioare.

Informaţiile contabile au valoare predictivă dacă utilizatorii le utilizează pentru a face previziuni. Nu trebuie confundate informaţiile financiare cu cele statistice.

Paragraful 28 al cadrului face referire la legătura dintre situaţiile financiare şi performanţele trecute şi viitoare ale firmei. Astfel, situaţiile financiare şi performantele trecute pot fi utilizate atât ca bază de previziune a poziţiei şi a performantelor financiare viitoare, cât şi pentru previzionarea altor situaţii care prezintă interes pentru utilizatori, cum ar fi plata dividendelor, a salariilor, a furnizorilor, rambursarea la scadenţa a creditelor etc.

Relevanţa informaţiei este influenţată de natura sa şi de importanţa sa (pragul de semnificaţie).

În anumite cazuri, natura informaţiei este suficientă prin ea însăşi pentru a asigura pertinenţa (paragraful 29). De exemplu, raportarea unui nou segment de activitate poate influenţa evaluarea riscurilor şi a oportunităţilor instituţiei, indiferent de dimensiunea rezultatelor obţinute prin segmentul respectiv în perioada de raportare. În alte cazuri, atât natura cât şi pragul de semnificaţie sunt importante, de exemplu natura capitalurilor unei întreprinderi trebuie însoţită şi de informaţii ce privesc mărimea diferitelor categorii de capitaluri, proprii sau împrumutate.

Paragraful 30 face referire la importanţa informaţiilor. Astfel, importanţa unei informaţii este apreciată prin consecinţele omisiunii sau inexactităţii sale asupra deciziilor economice ale utilizatorilor, luate pe baza situaţiilor financiare. Această apreciere conduce la noţiunile de „informaţie semnificativă” şi „prag de semnificaţie”. Sunt considerate semnificative acele informaţii a căror omisiune sau declarare eronată , ar putea influenţa, în mod semnificativ, deciziile luate pe baza lor, iar pragul de semnificaţie depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecat în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greşite.[184] Astfel pragul de semnificaţie oferă mai degrabă o limită decât să reprezinte o caracteristică calitativă primară pe care informaţia trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

[184] Ionescu, C., *Informarea financiară în contextual internaţionalizării contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 2004, p. 198.

Credibilitatea (fiabilitatea) - este calitatea, pe care o are o informaţie, în momentul în care nu conţine erori, omisiuni sau elemente care să conducă la interpretări eronate, permiţând astfel reprezentarea fidelă a realităţii.

Dar, cum lucrurile nu pot fi prezentate numai în „alb şi negru" şi în privinţa credibilităţii unei informaţii pot apărea nuanţe. Astfel, potrivit paragrafului 32, o informaţie poate fi pertinentă, dar mai puţin fiabilă, prin natura sau prin modul ei de reprezentare, fiind invocat următorul exemplu: dacă validitatea şi valoarea daunelor pentru despăgubiri sunt disputate într-un litigiu, nu ar fi adecvat pentru instituţie să înregistreze în bilanţ întreaga sumă a despăgubirilor cerute, deşi ar fi adecvată prezentarea sumei solicitate şi a circumstanţelor conflictului într-o notă a situaţiilor financiare

Paragrafele 33-38 prezintă anumite criterii de credibilitate a informaţiei financiare[185]:

- *Informaţia trebuie să prezinte **cu fidelitate** tranzacţiile şi alte evenimente pe care aceasta fie şi-a propus să le reprezinte, fie se aşteaptă, în mod rezonabil, să le reprezinte (paragraful 33).* De exemplu, bilanţul trebuie să reprezinte în mod credibil tranzacţiile şi alte evenimente care se concretizează în active, datorii şi capital propriu ale instituţiei la data raportării şi care îndeplinesc criteriile de recunoaştere.
- *Informaţia trebuie să prezinte **în mod credibil** tranzacţiile sau alte evenimente (paragraful 35).* Pentru aceasta este necesar ca acestea *să fie contabilizate şi prezentate în acord cu fondul şi realitatea lor economică şi nu numai conform formei lor juridice,* adică, să se aplice în contabilitate principiul primordialităţii economicului asupra juridicului. De exemplu, o firmă poate înstrăina un activ unei alte părţi dar în acelaşi timp să poată obţine beneficii economice viitoare din utilizarea acelui activ, iar documentele justificative să susţină transmiterea dreptului de proprietate părţii respective, dar şi dreptul de a se bucura în continuare de beneficii economice viitoare de pe urma activului respectiv. În astfel de circumstanţe, raportarea unei vânzări nu ar reprezenta în mod credibil operaţiunea încheiată .
- *Informaţia trebuie să fie **neutră.*** Pentru a fi neutră, o informaţie trebuie să fie lipsită, pe cât posibil, de subiectivitate *(paragraful 36),* să servească în *mod egal tuturor grupurilor de utilizatori,* fără a-i avantaja pe unii în detrimentul altora. Situaţiile financiare nu sunt neutre dacă prin selectarea şi prezentarea informaţiei influenţează luarea unei decizii sau formularea unui raţionament pentru a realiza un rezultat sau un obiectiv predeterminat.

[185] Ibidem., p. 199.

- *Informaţia trebuie să fie* ***prudentă.*** Prudenţa înseamnă includerea unui grad de precauţie în exercitarea raţionamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiţii de incertitudine deoarece, cei care elaborează situaţiile financiare se confruntă cu situaţii cum ar fi încasarea creanţelor îndoielnice, durata de utilizare probabilă a utilajelor şi echipamentelor şi numărul eventualelor reclamaţii cu privire la produsele în garanţie. În astfel de situaţii activele şi veniturile nu trebuie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile nu trebuie subevaluate. Totuşi exercitarea prudenţei nu permite, de exemplu, constituirea de rezerve ascunse sau de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau a veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau a cheltuielilor, deoarece situaţiile financiare nu ar mai fi neutre şi de aceea nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.
- *informaţia din situaţiile financiare trebuie să fie* ***completă*** în limitele rezonabile ale pragului de semnificaţie şi ale costului obţinerii acelei informaţii. O omisiune poate face ca informaţia să fie falsă sau să inducă în eroare şi astfel să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanţei.

Comparabilitatea - *este calitatea unei informaţii de a fi valorificată atât în timp cât şi în spaţiu.*

Comparabilitatea informaţiei în timp permite identificarea tendinţelor în poziţia financiară şi performanţele firmei.

Comparabilitatea informaţiei în spaţiu permite utilizatorilor să analizeze comparativ situaţiile financiare ale diferitelor firme pentru a evalua poziţia lor financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare.

O implicaţie deosebită o are asupra comparabilităţii ***permanenţa metodelor utilizat*****e**. Altfel spus, utilizatorii trebuie să fie informaţi despre politicile contabile utilizate în elaborarea situaţiilor financiare şi despre orice schimbare a acestor politici, precum şi despre efectele unor astfel de schimbări. De asemenea, utilizatorii trebuie să aibă suficiente cunoştinţe de contabilitate, pentru a putea conştientiza consecinţele aplicării unor politici contabile diferite asupra aceleiaşi tranzacţii. Fără aceste cunoştinţe nu vor putea face comparaţii de la o perioadă la alta în cadrul aceleeaşi firme, precum şi între firme diferite. Conformitatea cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de instituţie, ajută la realizarea comparabilităţii.

Nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu simpla uniformitate şi nu trebuie lăsată să devină un impediment în introducerea de standarde de contabilitate

îmbunătăţite. Nu este indicat pentru o întreprindere să îşi lase politicile contabile neschimbate, atunci când există alternative mai relevante şi credibile.

Deoarece utilizatorii doresc să compare poziţia financiară, performanţa şi modificările poziţiei financiare a unei instituţii în timp, este important ca situaţiile financiare să releve informaţii corespunzătoare pentru perioadele precedente.

Cadrul general al IASB defineşte şi ***limitele informaţiei relevante şi credibile*** :

- prima limită se referă la ***oportunitate***. Oportunitatea vizează raportarea la timp a informaţiei pentru a-şi realiza utilitatea în deciziile economice. Orice întârziere exagerată în raportarea informaţiei conduce la pierderea relevanţei acesteia. O informaţie este oportună atunci când este necesară raportarea tuturor aspectelor legate de o tranzacţie sau un eveniment înainte ca acestea să fie cunoscute, ceea ce dăunează fiabilităţii informaţiei. O informaţie este inoportună atunci când este prezentată cu o întârziere apreciabilă faţă de data în care a avut loc tranzacţia, situaţie în care, deşi fiabilitatea informaţiei va fi crescută, utilitatea informaţiei în vederea luării deciziilor, va fi grav afectată. Prin urmare, se impune necesitatea unui echilibru între pertinenţă şi fiabilitate, realizarea acestuia fiind, în mare măsură, determinată de satisfacerea necesităţilor utilizatorilor în materie de luare a deciziilor.
- a doua limită se referă la ***echilibrul dintre avantaje şi costuri.*** Pentru ca o informaţie să fie utilă în luarea deciziilor, avantajele obţinute ca urmare a utilizării *informaţiei trebuie să fie superioare* costului necesitat de producerea acesteia, cu toate că evaluarea avantajelor şi a costurilor presupune o anumită doză de relativitate. Raportul costuri-beneficii este mai degrabă o constrângere generală decât o caracteristică calitativă. Trebuie să luăm în considerare şi faptul că evaluarea beneficiilor şi a costurilor reprezintă rezultatul unui raţionament profesional. În plus, costurile nu sunt suportate neapărat de acei utilizatori care se bucură şi de beneficii. De beneficii se pot bucura şi alţi utilizatori decât cei pentru care informaţia este pregătită; de exemplu, furnizarea de informaţii suplimentare creditorilor poate reduce costurile îndatorării instituţiei. Din acest motiv, testul cost-beneficiu este dificil de aplicat oricărui caz particular. Cu toate acestea, cei abilitaţi să emită standardele, precum şi cei care întocmesc şi utilizează situaţiile financiare ar trebui să fie conştienţi de această limită.
- a treia limită se referă la existenţa unui anumit ***echilibru între caracteristicile calitative ale informaţiei financiare***. Obţinerea acestui echilibru este o problemă de raţionament profesional care aparţine celor care produc sau utilizează informaţiile din situaţiile financiare.
- nu în ultimul rând, este prezentată formula clasică de acceptabilitate a informaţiei cuprinse în situaţiile financiare şi anume că aceasta trebuie să ofere o imagine fidelă, sau să

reprezinte fidel situaţia financiară, performanţele şi evoluţia situaţiei financiare ale întreprinderii, prin realizarea principalelor caracteristici calitative şi prin aplicarea de norme contabile pertinente.

În a treia etapă a reformei contabile româneşti, deşi în cuprinsul OMFP 1752 nu există o secţiune separată dedicată caracteristicilor calitative ale informaţiei contabile, în secţiunea 8 „Conţinutul notelor explicative la situaţiile financiare anuale" se precizează că „politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situaţiile financiare anuale, a unor informaţii care trebuie să fie:

a) relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor; şi

b) credibile, în sensul că:

- reprezintă fidel activele, datoriile, poziţia financiară şi profitul sau pierderea entităţii;

- sunt neutre;

- sunt prudente;

- sunt complete sub toate aspectele semnificative"[186].

Observam că spre deosebire de Cadrul general IASB care detaliază şi explică calităţile informaţiei contabile, în OMFP 1752 acestea sunt doar amintite, fără a fi explicate.

De asemenea observăm că, în legislaţia actuală, informaţiei contabile îi lipseşte caracteristica calitativă de a fi inteligibilă.

Având în vedere faptul că modificarea politicilor contabile nu este permisă decât dacă este cerută de lege, sau are ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile, cu menţionarea acestora şi a efectului modificării asupra rezultatelor raportate în notele explicative, considerăm că informaţia contabilă are calitatea de a fi comparabilă în timp şi spaţiu.

[186] ***OMFP 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 224 (4).

3.5 Conţinutul informaţiilor prezentate şi publicate în situaţiile financiare

În acest paragraf vom trata aspecte legate de forma, conţinutul şi modul de prezentare a documentelor oficiale de sinteză[187], conform Directivei a IV-a a CEE**,** apoi conform Standardelor Internaţionale de Contabilitate (IAS), iar în final vom aborda modelul structural al situaţiilor financiare în ţara noastră.

Deoarece una din caracteristicile esenţiale ale contabilităţii este "transparenţa", s-a impus necesitatea publicării situaţiilor financiare, certificate în prealabil de persoane autorizate[188].

Forma situaţiilor financiare „este dată de modul în care situaţiile financiare şi componentele lor interacţionează"[189]. Altfel spus, forma situaţiilor financiare este dată de un set de relaţii între diferite structuri ale situaţiilor financiare, care sunt interdependente (vezi figura nr. 5.6).

[187] *** denumirea sub care apare *documentul oficial de sinteză* întocmit la încheierea exerciţiului financiar este diferită: situaţii financiare, documente contabile de sinteză sau conturi anuale.

[188] *** conform **O.G. nr. 75/01.06.1999** *privind activitatea de audit financiar*, aprobată şi modificată prin **Legea nr. 133/19.03.2002.**

[189] Penman, S., H., *Financial Statement analysis and Security valuation,* Editura McGraw Hill, International Edition, 2003, p. 37.

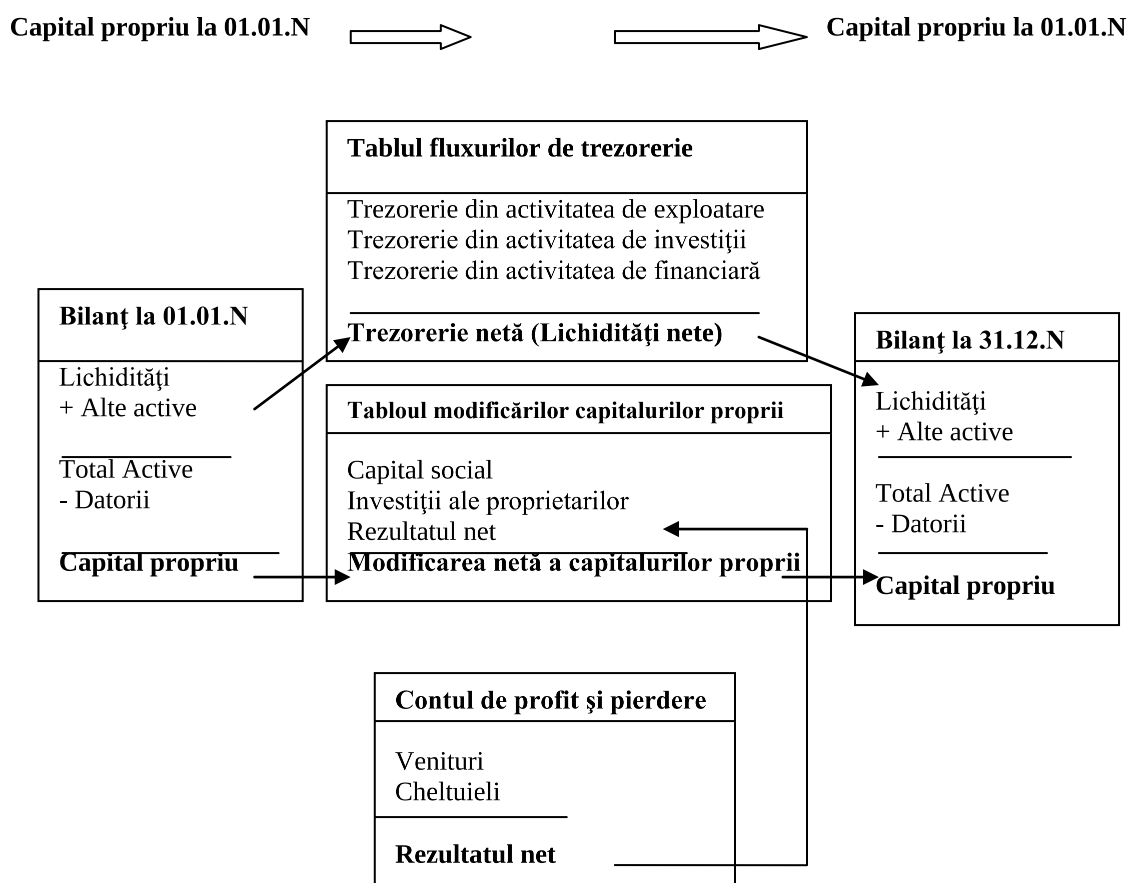


Figura nr. 3.3 Legăturile care există între situaţiile financiare[190]

Astfel, activele şi lichidităţile se modifică datorită modificării fluxurilor de numerar, detaliate în tabloul fluxurilor de numerar. Capitalul propriu din bilanţ se modifică, urmare a modificării rezultatului net (care este detaliat în contul de profit şi pierdere) şi datorită investiţiilor făcute de proprietari (care sunt detaliate în tabloul modificărilor capitalului propriu). Altfel spus, relaţia dintre bilanţ şi contul de profit şi pierdere se face prin intermediul tabloului modificărilor capitalurilor proprii. Bilanţul descrie situaţia capitalurilor, activelor şi datoriilor la o anumită dată. În tabloul modificărilor capitalurilor proprii se regăseşte modificarea capitalului propriu (la sfârşitul perioadei de gestiune faţă de începutul perioadei de gestiune) şi rezultatul net din contul de profit şi pierdere (care exprimă modificarea capitalului propriu ca urmare a valorii adăugate obţinute în urma activităţii entităţii). Informaţii mai detaliate, care se regăsesc în situaţiile financiare, pot fi aflate de către utilizatori în urma procesului de analiză economico-financiară a situaţiilor financiare.

[190] Penman, S, H., *Financial Statement analysis and Security valuation* , Editura McGraw Hill, International Edition, 2003, p. 37.

3.5.1 Prezentarea conturilor anuale conform Directivei a IV-a CEE

Directiva a IV-a a CEE din iulie 1978 operează cu un număr mai restrâns de documente contabile de sinteză (conturi anuale), şi anume: **bilanţul, contul de profit şi pierdere şi anexa.** Articolele 3-30 ale directivei tratează prezentarea conturilor anuale.

Dacă, potrivit IAS, situaţiile financiare trebuie să dea o **imagine fidelă** a *poziţiei financiare, a performanţelor, a modificării poziţiei financiare şi a fluxurilor de trezorerie*, în contextul Directivei a IV-a, conturile anuale trebuie să prezinte o **imagine fidelă** *a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor unei întreprinderi.* Directiva a IV-a a stabilit scheme cu caracter obligatoriu pentru stabilirea bilanţului, a contului de profit şi pierderi şi un conţinut minimal al anexei.

Pentru **bilanţ,** Directiva a IV-a a prevăzut două scheme diferite, care pot fi reţinute de statele membre, una sub formă de *cont (descrisă de art. 9)* şi alta sub formă de *listă (descrisă de art. 10)*. Formatul acestor scheme de bilanţ se prezintă după cum urmează:

Tabelul 3-2 Schema articolului 9[191]

Activ			Pasiv		
A.	Capital subscris nevărsat		A.	Capitaluri proprii	
B.	Cheltuieli de constituire		B.	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	
C.	Activ imobilizat		C.	Datorii	
D.	Activ circulant		D.	Conturi de regularizare	
E.	Conturi de regularizare		E.	Beneficiul exerciţiului	
F.	Pierderea exerciţiului				

Tabelul 3-3 Schema articolului 10 [192]

A.	Capital subscris nevărsat
B.	Cheltuieli de constituire
C.	Activ imobilizat
D.	Activ circulant
E.	Conturi de regularizare
F.	Datorii cu termen de rambursare sub an
G.	Activ circulant net (D+E-F-K)
H.	Activ total net (A+B+C+G)
I.	Datorii cu termen de rambursare peste un an
J.	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
K.	Conturi de regularizare
L.	Capitaluri proprii

[191] *** Directiva a IV-a a CEE din iulie 1978, art.9
[192] Ibidem, art.10.

Schema articolului 9 are la bază ecuaţia:

ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII

Schema articolului 10 are la bază ecuaţia:

ACTIV - DATORII = CAPITAL PROPRIU

Remarcăm faptul că ordonarea posturilor bilanţiere se face, de regulă, funcţie de criteriul lichidităţii activului, respectiv exigibilităţii pasivului. Ordonarea posturilor de activ se face în ordine inversă lichidităţii lor (de la cele mai puţin lichide către cele mai lichide), iar a posturilor de pasiv în ordine inversă a exigibilităţii lor (de la cele mai puţin exigibile către cele mai exigibile).

O altă particularitate este dată de faptul că directiva lasă întreprinderilor posibilitatea înscrierii creanţei privind capitalul subscris nevărsat fie ca prima rubrică a activului (rubrica A), fie ca element component a activului circulant (rubrica D), indiferent de modul de prezentare a bilanţului.

În ambele scheme directiva înscrie cheltuielile de constituire la rubrica B, înaintea elementelor de activ imobilizat, „acceptându-se judecata că astfel de cheltuieli reprezintă un element de activ fictiv, necesitatea capitalizării lor fiind o opţiune de probat”[193].

Formatul listă a bilanţului prezintă datoriile cu termene de rambursare sub 1 (rubrica F) an distinct faţa de datoriile cu termene de rambursare mai mari de 1 an (rubrica I), ceea ce favorizează calculul unor indicatori utilizaţi în analiza activităţii întreprinderii (solvabilitatea, lichiditatea şi rentabilitatea). Acesta reprezintă un motiv pentru a considera modelul de bilanţ format listă superior modelului de bilanţ sub formă bilaterală.

Schema listă a bilanţului permite determinarea unui *activ patrimonial net*, prin deducerea din *totalul activului* a *datoriilor cu termene de rambursare sub un an*. Deoarece datoriile pe termen scurt apar în activ cu semnul minus, pasivul cuprinde numai capitalurile permanente, grupate în ordinea crescătoare a exigibilităţii lor. De asemenea, pune în evidenţă anumiţi indicatori precum *necesarul de fond de rulment* (rubrica G) şi *capitaluri permanente* (rubrica E), pe baza cărora întreprinderile pot determina lichiditatea, solvabilitatea şi rentabilitatea.

Pentru **contul de profit şi pierdere**, Directiva a IV-a a CEE propune, în articolele 23-26, patru scheme ce pot fi reţinute de statele membre, respectiv sub formă de *listă* sau de *cont*, cu cheltuielile grupate în funcţie de *natura lor* sau cu cheltuielile grupate în funcţie de *destinaţia(funcţia) cheltuielilor*.

[193] Feleagă, N., Malciu, L., *Politici şi opţiuni contabile (Fair Accounting versus Bad Accounting)*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 64.

1. schemă sub formă de listă, cu prezentarea cheltuielilor după natura sau originea lor (articolul 23);
2. schemă sub formă de cont, cu prezentarea cheltuielilor după natura sau originea lor (articolul 24);
3. schemă sub formă de listă, cu prezentarea cheltuielilor după destinaţia lor (articolul 25);
4. schemă sub formă de cont, cu prezentarea cheltuielilor după destinaţia lor (articolul 26).

Datorită diferenţelor culturale dintre ţările comunitare, Directiva a IV-a a dat dovadă de o flexibilitate crescută, concretizată prin propunerea acestor 4 scheme pentru contul de profit şi pierdere. De exemplu, francezii şi germanii preferă prezentarea contului de profit si pierdere sub formă de cont, cu clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după natură, în timp ce anglo-saxonii preferă elaborarea sub formă listă a contului de profit şi pierdere, cu clasificarea cheltuielilor după funcţii.

Tabelul 3-4 Schema articolului nr. 23

1. Valoarea netă a cifrei de afaceri
2. Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de fabricaţie
3. Lucrări efectuate de întreprinderi pentru sine şi trecute în activ
4. Alte venituri din exploatare
5. a. cheltuieli cu materiile prime şi consumabile, b. alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli de personal
7. a. corecţii de valoare pentru cheltuieli de constituire şi pentru imobilizările corporale şi necorporale, b. corecţii de valoare asupra elementelor de activ circulant
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din participaţii
10. Venituri din alte valori mobiliare şi din creanţe de activ imobilizat
11. Alte dobânzi şi venituri asimilate
12. Corecţii de valoare asupra imobilizărilor financiare şi asupra valorilor mobiliare care aparţin activului circulant
13. Dobânzi şi cheltuieli asimilate
14. Impozite asupra rezultatului din activităţi de bază
15. Rezultatul activităţii de bază
16. Venituri excepţionale
17. Cheltuieli excepţionale
18. Rezultat excepţional
19. Impozite asupra rezultatului excepţional
20. Alte impozite
21. Rezultatul exerciţiului

Tabelul 3-5 Schema articolului nr. 24

A.	**Cheltuieli**		**B.**	**Venituri**	
1.	Reducerea stocului de produse finite şi lucrări în curs de execuţie		1.	Mărimea netă a cifrei de afaceri	
2.	a)Cheltuieli cu materiile prime şi materiale consumabile b)Alte cheltuieli externe		2.	Creşterea stocului de produse finite şi lucrări în curs de execuţie	
3.	Cheltuieli de personal a)Salarii şi alte drepturi de personal b)Cheltuieli sociale, cu menţionarea separată a celor care acoperă pensiile		3.	Lucrări efectuate de întreprindere, pentru sine, înregistrate efectiv	
4.	a)Corectările de valoare privind cheltuielile de constituire, imobilizărilor corporale şi necorporale b)Corectările de valoare privind elementele activului circulant, în măsura în care ele depăşesc corectările normale de valoare în cadrul întreprinderii		4.	Alte venituri din exploatare	
5.	Alte cheltuieli de exploatare		5.	Venituri care provin din participaţii, cu menţionarea separată a celor ce provin de la întreprinderile legate	
6.	Corectările de valoare privind imobilizările financiare şi valorile mobiliare aparţinând activului circulant		6.	Venituri care provin din alte valori mobiliare şi din alte creanţe ale activului imobilizat, cu menţionarea separată a celor ce provin de la întreprinderile legate	
7.	Dobânzi şi cheltuieli asimilate, cu menţionarea separată a celor ce vizează întreprinderile legate		7.	Alte dobânzi şi venituri asimilate, cu menţionarea separată a celor ce provin de la întreprinderile legate	
8.	Impozitul asupra rezultatului care provine din activităţile ordinare		8.	Rezultatul care provine din activităţi ordinare, după impozitare	
9.	Rezultatul care provine din activităţi ordinare, după impozitare		9.	Venituri excepţionale	
10	Cheltuieli excepţionale		10.	Rezultatul exerciţiului	
11.	Impozitul asupra rezultatului excepţional				
12.	Alte impozite ce nu apar în posturile anterioare				
13	Rezultatul exerciţiului				

Tabelul 3-6 Schema articolului nr. 25

1. Valoarea netă a cifrei de afaceri
2. Costul producţiei prestaţiilor furnizate, pentru realizarea cifrei de afaceri (inclusiv corectările de valoare)
3. Rezultatul brut care provine din cifra de afaceri
4. Costurile de distribuţie (inclusiv corectările de valoare)
5. Cheltuieli generale administrative (inclusiv corectările de valoare)
6. Alte venituri din exploatare
7. Venituri care provin din participaţii, cu menţionarea separată a celor care provin de la întreprinderile legate
8. Venituri care provin din alte valori
9. Alte dobânzi şi venituri asimilate, cu menţionarea separată a celor care provin de la întreprinderile legate
10.Corectările de valoare privind imobilizările financiare şi valorile mobiliare aparţinând activului circulant
11.Dobânzi şi cheltuieli asimilate, cu menţionarea separată a celor care provin de la întreprinderile legate
12.Impozitul asupra rezultatului care provin din activităţile ordinare, după impozitare
13.Rezultatul care provine din activităţile ordinare, după impozitare
14.Venituri excepţionale
15.Cheltuieli excepţionale
16.Rezultat excepţional
17.Impozite asupra rezultatului excepţional
18.Alte impozite care nu figurează la posturile anterioare
19.Rezultatul exerciţiului

Tabelul 3-7 Schema articolului nr. 26

A.	Cheltuieli		B.	Venituri	
1.	Costul producţiei prestaţiilor furnizate pentru realizarea cifrei de afaceri (inclusiv corectările de valoare)		1.	Mărimea netă a cifrei de afaceri	
2.	Costurile de distribuţie (inclusiv corectările de valoare)		2.	Alte venituri din exploatare	
3.	Cheltuielile generale de administraţie (inclusiv corectările de valoare)		3.	Venituri care provin din participaţii, cu menţionarea separată a celor care provin de la întreprinderile legate	
4.	Corectările de valoare privind imobilizările financiare şi valorile mobiliare aparţinând activului circulant		4.	Venituri care provin din alte valori mobiliare şi din alte creanţe ale activului	
5.	Dobânzi şi cheltuieli asimilate, cu menţionarea separată a celor care provin de la întreprinderile legate		5.	Alte dobânzi şi venituri asimilate, cu menţionarea separată a celor care provin de la întreprinderile legate	
6.	Impozitul asupra rezultatului care provine din activităţile ordinare, după impozitare		6.	Rezultatul care provine din activităţi ordinare	
7.	Rezultatul care provine din activităţile ordinare, după impozitare		7.	Venituri excepţionale	
8.	Cheltuieli excepţionale		8.	Rezultatul exerciţiului	
9.	Impozitul asupra rezultatului excepţional				
10.	Alte impozite care nu figurează la posturile anterioare				
11.	Rezultatul exerciţiului				

Din analiza modelelor prezentate, remarcăm următoarele aspecte:

- Contul de profit si pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură (articolele 23 şi 24) favorizează calcularea indicatorilor *producţia exerciţiului* şi *valoarea adăugată,* care evidenţiază capacitatea întreprinderii de a crea bogăţie şi de a remunera factorii de producţie care au concurat la obţinerea ei. Aceste modele privilegiază guvernul şi instituţiile sale.
- Contul de profit şi pierdere cu clasificarea cheltuielilor după destinaţie (articolele 25 şi 26) sunt orientate spre calculul „rezultatului brut" utilizat în analiza modului de gestionare a funcţiilor întreprinderii raportând costurile diferitelor funcţii la producţia vândută şi de apreciere a eficienţei acesteia. Oferind informaţii privind performanţele întreprinderii, aceste modele privilegiază investitorii, interesaţi de riscul investiţiei lor şi profitul aferent acesteia.

Adoptarea Directivei a IV-a de către statele membre ale Uniunii Europene a generat o abundenţă de modele de cont de profit şi pierdere (vezi Tabelul 5.65). În ţări ca Belgia, Franţa, Italia, Portugalia şi Spania este ilegal ca societăţile comerciale să îşi publice conturile de profit şi pierdere în format listă cu clasificarea cheltuielilor după funcţii. Chiar

printre ţările care permit utilizarea celor patru modele există diferite variante ale utilizării acestora.[194]

Tabelul 3-8 Modele ale contului de profit şi pierdere în ţările uniunii europene[195]

	DUPĂ FUNCŢII		***DUPĂ NATURĂ***	
	VERTICAL	***ORIZONTAL***	***VERTICAL***	***ORIZONTAL***
Austria	0	X	0	X
Belgia	X	X	0	0
Danemarca	0	0	0	0
Finlanda	0	X	0	X
Franţa	X	X	0	0
Germania	0	X	0	X
Grecia	0	X	X	X
Irlanda	0	0	0	0
Italia	X	X	0	X
Luxemburg	0	0	0	0
Marea Britanie	0	0	0	0
Olanda	0	0	0	0
Portugalia	X	X	X	0
Spania	X	X	X	0
Suedia	0	X	0	X
	0=Permis de legislaţia naţională		**X= Interzis de legislaţia naţională**	

Marea Britanie a adoptat toate cele patru modele de prezentare a contului de profit şi pierdere. Societăţile comerciale din Marea Britanie pot opta să prezinte contul de profit şi pierdere utilizând o analiză a costurilor, fie după funcţii (costurile sunt defalcate în costul vânzărilor, cheltuieli de desfacere şi cheltuieli administrative), în format vertical sau orizontal, fie după natură (cheltuieli materiale, cheltuieli salariale, cheltuieli externe, cheltuieli cu amortizarea), în format vertical sau orizontal. Marea majoritate a societăţilor britanice preferă prezentarea contului de profit şi pierdere listă, cu clasificarea cheltuielilor după funcţii, deoarece evidenţiază costul vânzărilor şi marja brută.

Unele ţări europene, înainte de adoptarea Directivei a IV-a a CEE, solicitau publicarea conturilor de profit şi pierdere în concordanţă cu un anumit format. De exemplu, în Franţa, Planul Contabil General, varianta 1957, impunea un format al contului de profit şi pierdere orizontal, cu regruparea elementelor din exploatare după natură, iar în Germania Aktiengesetz impunea societăţilor comerciale, în anul 1965, utilizarea unui format „după natură”.

[194] Ştefănescu, A., *Principii şi modele de reflectare a performanţelor întreprinderii în documentele contabile de sinteză,* teza de doctorat, 2004.
[195] Roberts A., *Profit and Loss Account Formats - a case study in international diversity,* University of Reading, International Accountant, January, 1998, p. 176.

Analizând Tabelul 5.65 observăm că multe ţări europene preferă modelul de prezentare a contului de profit şi pierdere cu analiza cheltuielilor după natură, format vertical sau orizontal. Acest model este preferat datorită transparenţei şi simplităţii, chiar dacă acest model este mai detaliat decât modelul „după funcţii". Trebuie să facem precizarea că majoritatea ţărilor care solicită o prezentare „după natură" au şi planuri de conturi.

În plus, modelul „după natură" oferă informaţiile necesare întocmirii de statistici la nivel macroeconomic. De exemplu în Franţa statul, ca utilizator privilegiat al informaţiilor financiare, poate obţine uşor informaţii comparabile cu privire la valoarea adăugată aferentă tuturor întreprinderilor care, la nivel agregat, formează produsul intern brut, dar şi alte informaţii statistice derivate. Pentru investitori, modelul „după natură", deşi nu prezintă marja brută, permite determinarea unei cascade de indicatori, inclusiv a valorii adăugate. Plecând de la această valoare se calculează profitul brut din exploatare. Acest indicator prezintă profitul din exploatare al unei societăţi comerciale, înaintea ajustărilor contabile cum ar fi cheltuielile cu amortizarea, constituiri de provizioane pentru clienţi incerţi, provizioane pentru stocuri învechite sau cu mişcare lentă.

Conform Directivei a IV-a a CEE, anexa este unul din documentele contabile de sinteză care, împreună cu bilanţul şi contul de profit şi pierdere formează un tot unitar

Informaţiile cuprinse în **anexă** au în vedere: metodele de evaluare cât şi metodele de calcul al corectărilor de valoare (ajustări, amortizări şi provizioane), participaţiile deţinute pentru cel puţin 20% din capitalul societăţilor emitente, numele şi sediul societăţilor în care s-au efectuat plasamente financiare, structura capitalului social, tipurile de acţiuni, obligaţiuni convertibile în acţiuni, mărimea datoriilor sociale, mărimea angajamentelor financiare în afara bilanţului, mărimea şi structura cifrei de afaceri pe categorii de activităţi şi pe pieţe geografice, numărul şi structura personalului salariat, mărimea remuneraţiilor managerilor, incidenţa evaluărilor fiscale derogatorii asupra rezultatului net al exerciţiului, mărimea impozitelor amânate, mărimea avansurilor şi creditelor atribuite membrilor organelor de administraţie, de conducere şi de control, cât şi angajamentele luate în contul lor, în numele unei garanţii oarecare[196].

[196] Ristea, M., Dumitru, G., *Contabilitate aprofundată* , Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p.166.

3.5.2 Prezentarea situaţiilor financiare conform IAS/IFRS

Dacă directivele europene, în special Directiva a IV-a a CEE, adoptă sistemul „situaţiilor financiare reglementate” bazate pe concepţia maximului de informaţii, IAS/IFRS-urile adoptă concepţia de „situaţii financiare dereglementate[197]„ bazate pe concepţia minimului de informaţii fără a reglementa o formă standard pentru elementele situaţiilor financiare[198]. Astfel, IAS 1 nu face decât recomandări cu privire la prezentarea, structura şi conţinutul minim al informaţiilor de prezentat în cadrul situaţiilor financiare, prescriind baza pentru prezentarea situaţiilor financiare, în vederea asigurării comparabilităţii atât cu perioadele precedente cât şi cu cele ale altor întreprinderi.

Obiectivul situaţiilor financiare este de ”a oferi informaţii despre poziţia financiară, performanţa şi fluxurile de trezorerie ale unei entităţi, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice”[199].

Alături de aceste recomandări şi cerinţe minime privind conţinutul situaţiilor financiare, IAS 1 conţine şi prevederi cu caracter obligatoriu. De exemplu, *paragraful 8*[200] stipulează că un set complet de situaţii financiare include următoarele componente:

- ✓ un bilanţ;
- ✓ un cont de profit şi pierdere;
- ✓ o situaţie care să reflecte fie:
  - i. toate modificările capitalului propriu, fie
  - ii. modificările capitalurilor proprii, altele decât acelea provenind din tranzacţii cu deţinătorii de capitaluri proprii care acţionează în calitatea lor de deţinători de capitaluri proprii;
- ✓ o situaţie a fluxurilor de trezorerie;
- ✓ note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative şi alte note explicative.

Pe lângă acest set standard al situaţiilor financiare, întreprinderile pot să prezinte o analiză financiară realizată de conducere, care să vizeze caracteristicile principale ale performanţei, poziţiei financiare şi principalele incertitudini cu care se confruntă. Conform IAS 1 *paragraful 9* un astfel de raport trebuie să cuprindă analiza:

---

197 Ibidem., p. 142.
198 Ibidem, p. 142.
199 *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 7.
200 Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) inclusiv Standarde Internaţionale de Contabilitate (IAS) şi interpretări la 1 ianuarie 2005 , Editura CECCAR, 2005 (**IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par.8)

a. principalilor factori şi influenţe care determină performanţa, inclusiv a modificărilor mediului în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea, reacţia întreprinderii la diversele modificări, politica de investiţii şi politica de dividend;

b. surselor de finanţare ale întreprinderii şi ratei de îndatorare a capitalului;

c. resurselor întreprinderii care nu sunt recunoscute în bilanţ conform IFRS - urilor.

IAS 1 încurajează întreprinderile să prezinte şi alte situaţii cu valoare informaţională semnificativă, cum ar fi:

a. rapoarte asupra mediului, mai ales în sectoarele în care factorii de mediu sunt semnificativi;

b. situaţii asupra valorii adăugate, în special atunci când angajaţii sunt consideraţi un grup important de utilizatori.

IAS 1 Considerente generale

Prezentarea fidelă şi conformitatea cu IFRS-urile

În cuprinsul *paragrafului 14* se precizează că, pentru ca o entitate să pretindă că întocmeşte situaţiile ei financiare în conformitate cu IAS/IFRS, aceasta „va prezenta o declaraţie explicită şi fără rezerve privind această conformitate în note". Situaţiile financiare trebuie „descrise ca fiind conforme cu IFRS-urile, dacă satisfac toate cerinţele IFRS-urilor", scopul situaţiilor financiare fiind acela de a prezenta „fidel poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie ale unei entităţi"[201].

Dacă conducerea întreprinderii consideră că respectarea unei cerinţe dintr-un Standard sau dintr-o Interpretare ar induce în eroare şi este necesară o abatere de la prevederile acestora, în vederea obţinerii unei prezentări fidele, atunci trebuie prezentate:

a. concluzia conducerii că situaţiile financiare prezintă în mod fidel poziţia financiară, performanţele şi fluxurile de numerar ale întreprinderii;

b. conformitatea, sub toate aspectele semnificative, cu Standardele şi interpretările, cu excepţia abaterii de la o anumită cerinţă pentru realizarea unei prezentări fidele;

c. titlul Standardului sau al Interpretării de la care s-a abătut întreprinderea, natura abaterii, inclusiv tratamentul cerut de Standard sau Interpretare, motivul pentru care tratamentul ar induce în eroare în circumstanţele respective şi tratamentul adoptat;

[201] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 13.

d. impactul financiar al abaterii asupra fiecărui element din situaţiile financiare care ar fi fost raportat, dacă s-ar fi respectat cerinţa.

Dacă se ajunge la concluzia că trebuie să se realizeze o abatere de la o cerinţa specifică a unui Standard sau Interpretare, trebuie avut în vedere următoarele:

a. motivul pentru care obiectivul situaţiilor financiare nu este atins în circumstanţele respective;

b. modul în care circumstanţele întreprinderii diferă de acelea ale altor întreprinderi care urmează cerinţele respective.

Continuitatea activităţii

Situaţiile financiare trebuie întocmite în prisma principiului continuităţii activităţii, cu excepţia cazului în care conducerea intenţionează să lichideze întreprinderea sau să înceteze activitatea, fie nu are altă alternativă. Atunci când conducerea întocmeşte situaţiile financiare şi are cunoştinţe de incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiţii care produc îndoieli semnificative asupra capacităţii întreprinderii de a-şi continua activitatea, aceste incertitudini trebuie evidenţiate. Dacă situaţiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii activităţii, acest fapt trebuie evidenţiat, împreună cu baza de întocmire a situaţiilor financiare şi motivul pentru care întreprinderea nu îşi va mai putea continua activitatea.

În condiţiile în care întreprinderea apreciază dacă prezumţia continuităţii activităţii este adecvată, trebuie luate în considerare toate informaţiile disponibile despre viitor, pentru cel puţin 12 luni de la data bilanţului, dar acest Standard nu limitează această perioadă. Importanţa acestui fapt este relativă:

a. dacă întreprinderea a avut o activitate profitabilă în trecut şi acces uşor la resurse financiare se poate ajunge la concluzia că prezumţia de continuitate a activităţii este adecvată printr-o analiză detaliată;

b. conducerea este nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă şi anticipată, graficele de rambursare a datoriilor şi sursele potenţiale de refinanţare înainte de a fi sigura că prezumţia continuităţii activităţii este adecvată.

Contabilitatea de angajamente

Situaţiile financiare trebuie întocmite pe baza principiului contabilităţii de angajamente, cu excepţia fluxurilor de numerar. Conform acestui principiu, elementele sunt

recunoscute ca active, datorii, capitaluri proprii, venituri şi cheltuieli (elementele situaţiilor financiare), atunci când respectă definiţiile şi criteriile de recunoaştere pentru acele elemente din Cadrul general.

Consecvenţa prezentării

Prezentarea şi clasificarea elementelor din situaţiile financiare trebuie menţinută de la o perioadă la alta, cu excepţia cazului în care:

a. o schimbare semnificativă în natura activităţii întreprinderii sau o analiză a situaţiilor financiare demonstrează că o altă prezentare sau clasificare ar fi fost mai potrivită, având în vedere criteriul pentru selecţia şi aplicarea politicilor contabile în IAS8;

b. o schimbare a prezentării este cerută de un Standard sau o Interpretare.

Exemple:

a. o achiziţie, o cedare semnificativă sau o revizuire a prezentării situaţiilor financiare poate sugera că situaţiile financiare trebuie prezentate diferit;

b. o întreprindere trebuie să modifice prezentarea situaţiilor financiare dacă o nouă prezentare oferă informaţii credibile şi este mai relevanta pentru utilizatorii situaţiilor financiare, şi este probabilă utilizarea în continuare a acestei structuri revizuite, astfel încât să nu fie afectată comparabilitatea.

Atunci când o întreprindere realizează astfel de schimbări ale modului de prezentare, îşi va reclasifica informaţiile conform prevederilor acestui Standard.

Prag de semnificaţie şi agregare

Elementele semnificative din situaţiile financiare trebuie prezentate separat în situaţiile financiare. Valorile nesemnificative trebuie agregate cu valori de natură sau funcţie similară şi nu trebuie prezentate separat.

Obiectivul procesului de agregare şi clasificare este prezentarea de date condensate şi clasificate care vor forma elementele-rânduri ale situaţiilor financiare:

Între elementele rânduri din situaţiile financiare şi cele din notele explicative există o corelaţie directă în sensul că un element care nu este suficient de semnificativ pentru a fi prezentat în situaţiile financiare propriu-zise, poate fi suficient de semnificativ astfel încât să fie prezentat separat în note.

Conceptual, informaţia este semnificativă dacă neprezentarea sa ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situaţiilor financiare. În acest sens pragul

de semnificaţie joacă un rol semnificativ. Acesta depinde de mărimea şi natura elementului, judecat în circumstanţele omisiunii sale.

Compensare

Rădăcinile acestui concept se regăsesc în principiul nencompensării, conform căruia activele şi datoriile / cheltuielile şi veniturile nu trebuie compensate, cu excepţia cazului în care această operaţie este cerută sau permisă de un Standard sau Interpretare.

Compensarea, fie în bilanţ, fie în contul de profit şi pierdere, cu excepţia cazului când reflectă substanţa economică a tranzacţiilor sau evenimentelor, reduce capacitatea utilizatorilor de a înţelege tranzacţiile întreprinse şi de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entităţii. Pentru a înţelege conţinutul fiecărei categorii cuprinse în procesul de compensare, Standardele definesc în mod clar aceste noţiuni.

IAS 18 *„Venituri din activităţi curente”* defineşte conceptul de venit din activităţile curente şi cere ca acestea să fie prezentate la valoarea justă a contraprestaţiei primite sau de primit, luând în considerare valoarea fiecărei reduceri comerciale acordate.

Dacă întreprinderea desfăşoară activităţi care nu generează venituri, dar sunt ocazionate de principalele activităţi de venituri, atunci rezultatele unor astfel de tranzacţii sunt prezentate prin compensarea veniturilor şi cheltuielilor aferente tranzacţiilor sau evenimentelor respective care aparţin aceleiaşi tranzacţii, cu condiţia reflectării substanţei economice a acestora.

De exemplu:

a. câştigurile şi pierderile din cedarea activelor imobilizate, inclusiv investiţiile financiare şi activele de exploatare, sunt raportate prin deducerea din încasările din cedare a valorii contabile a activului şi a cheltuielilor de vânzare aferente;

b. cheltuielile legate de un provizion care este recunoscut în conformitate cu IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente” şi rambursat în baza unui contract cu un terţ (de exemplu, angajamentul unui furnizor de a oferi garanţie) pot fi compensate cu rambursările aferente.

Câştigurile şi pierderile care apar dintr-un grup de tranzacţii similare sunt raportate pe o bază netă. IAS 1 exemplifică:

- câştigurile şi pierderile din diferenţe de curs valutar;
- câştigurile şi pierderile din tranzacţii cu instrumente financiare deţinute în scopuri de tranzacţionare. Dacă aceste pierderi şi câştiguri sunt semnificative trebuie raportate separat.

Informaţii comparative

Aceste informaţii trebuie prezentate, în ceea ce priveşte perioada precedentă, pentru toate sumele din situaţiile financiare. Dacă este relevant pentru înţelegerea situaţiilor financiare curente, informaţiile comparative vor trebui incluse pentru informaţiile narative şi descriptive.

În multe cazuri, informaţiile narative furnizate de situaţiile financiare pentru perioadele anterioare continuă să fie relevante pentru perioada curentă. De exemplu, detaliile privind un litigiu al cărui rezultat era nesigur la data ultimului bilanţ întocmit şi este încă nerezolvat, sunt prezentate în perioada curentă. Astfel, utilizatorii ştiu de existenţa acestei incertitudini şi de masurile luate în cursul perioadei.

Dacă prezentarea sau clasificarea elementelor din situaţiilor financiare se modifică, sumele comparative trebuie reclasificate, cu excepţia cazului când acest lucru este imposibil de realizat. Dacă valorile comparative sunt reclasificate, entitatea va trebui să prezinte natura, motivul reclasificării şi valoarea fiecărui element sau clase de elemente care sunt reclasificate.

Dacă reclasificarea informaţiilor în vederea asigurării comparabilităţii cu perioadele precedente este imposibilă, o entitate va trebui sa prezinte motivul neclasificării sumelor şi natura modificărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate. Este necesară prezentarea ajustărilor care ar fi fost făcute valorilor comparative conform IAS 8, care tratează ajustările necesare informaţiilor comparative ca urmare a unei politici contabile care este aplicată retroactiv.

Structura şi conţinutul situaţiilor financiare

Prezentarea situaţiilor financiare

Principala caracteristică a modului de prezentare a situaţiilor financiare constă în faptul că acest standard nu impune o formă strictă a acestora, acesta rezumându-se numai la enumerarea elementelor componente ale situaţiilor financiare de bază. Chiar dacă prevederile IFRS - urilor au în principiu caracter de recomandări, acestea trebuie înţelese sub o nuanţă obligatorie dacă se doreşte a se prezenta în conformitate cu cerinţele normelor contabile internaţionale.

Bilanţul contabil

Problematica privind forma şi conţinutul bilanţului la nivel internaţional o regăsim în *Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare* şi în prevederile normei contabile IAS 1 "*Prezentarea situaţiilor financiare*", care înlocuieşte vechile standarde IAS 1 „Prezentare politicilor contabile", IAS 5 „Informaţii ce trebuie prezentate în situaţiile financiare şi IAS 13 „Prezentarea activelor curente şi datoriilor curente".

Acest Standard se aplică tuturor întreprinderilor care îşi întocmesc situaţiile financiare în conformitate cu IAS, inclusiv băncilor şi societăţilor de asigurare. Această ultimă categorie poate realiza o prezentare mai detaliată în conformitate cu IAS 30 *„Informaţii prezentate în situaţiile financiare ale băncilor şi ale instituţiilor financiare similare".*

În viziunea IASB, **bilanţul** cuprinde, cel puţin, rubricile următoare[202]:

a. imobilizări corporale;
b. investiţii imobiliare;
c. imobilizări necorporale;
d. active financiare, cu excepţia celor înscrise la punctele e., h. şi i.;
e. investiţii financiare contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă;
f. active biologice;
g. stocuri;
h. creanţe comerciale şi similare;
i. numerar şi echivalente de numerar;
j. datorii comerciale şi similare;
k. provizioane;
l. datorii financiare (excluzând sumele arătate la punctele j. şi k.;
m. datorii şi creanţe privind impozitul curent, după cum sunt definite de IAS 12 „Impozitul pe profit"
n. datorii privind impozitele amânate şi creanţe privind impozitele amânate, după cum sunt ele definite în IAS 12;
o. interes minoritar, prezentat în cadrul capitalurilor proprii;
p. capital emis şi rezerve atribuite acţionarilor societăţii mamă.

Bilanţul va cuprinde şi următoarele elemente[203]:

a. totalul activelor clasificate ca fiind deţinute pentru a fi vândute şi active incluse în grupurile de casare, clasificate ca fiind deţinute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5 „Active imobilizate deţinute pentru vânzare şi activităţi întrerupte.

b. datoriile incluse în grupurile de casare, clasificate ca fiind deţinute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5.

[202] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 68.
[203] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 69.

După cum se observă, în bilanţ *elementele curente* apar distinct de cele care se încadrează în categoria „*pe termen lung*". Astfel, clasificarea elementelor în bilanţul contabil va trebui să diferenţieze activele şi datoriile în următoarele componente:

- active curente şi active imobilizate;
- datorii curente şi datorii pe termen lung.

Clasificarea anterioară este opţională, dar dacă întreprinderea nu recurge la o asemenea clasificare, va fi obligată să prezinte elementele anteriore în ordine lichidităţii, respectiv exigibilităţii lor.

Noţiunea de curent, respectiv lung este delimitată în contabilitate prin termenul de lichiditate, respectiv exigibilitate, astfel:

- dacă valoarea ce se aşteaptă să fie recuperată, în cazul activelor, este mai mică de 12 luni, atunci activul va fi clasificat drept activ curent, contrar activ pe termen lung;
- dacă valoarea ce se aşteaptă să fie achitată, în cazul datoriilor, este mai mică de 12 luni, atunci datoria va fi clasificată drept datorie curentă, contrar datoriei pe termen lung.

Aceste informaţii privind scadenta activelor şi datoriilor sunt utile pentru a evalua lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii. În plus IAS 39 *„Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare"* cere prezentarea scadenţelor aferente şi pentru activele şi datoriile financiare.

În conformitate cu prevederile IAS 1, un activ trebuie clasificat în ***activ curent***, şi cuprins în bilanţ atunci când:

- se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;
- este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării;
- se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
- reprezintă numerar sau echivalente de numerar (după cum sunt definite de IAS 7 *„Situaţiile fluxurilor de trezorerie"),* cu excepţia cazului în care este interzisă modificarea sau utilizarea sa pentru a stinge o datorie pentru o perioadă de cel puţin 12 luni de la data bilanţului.

Toate celelalte active vor fi clasificate ca active imobilizate.

De asemenea, IAS 1 face anumite precizări în legătură cu încadrarea unor datorii în categoria „curente" sau „necurente".

În conformitate cu prevederile normei[204], un activ trebuie clasificat în ***datorie curentă*** când satisface oricare dintre următoarele criterii:

[204] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 60.

a. se aşteaptă să fie decontate în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;

b. este deţinută în primul rând pentru a fi tranzacţionată;

c. este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului;

d. entitatea nu are un drept necondiţionat de a amâna achitarea datoriei pentru cel puţin 12 luni după data bilanţului.

Toate celelalte datorii sunt considerate pe termen lung.

Datoriile curente sunt datoriile comerciale şi cele către angajaţi, precum şi alte costuri de exploatare. Aceste datorii fac parte din fondul de rulment al întreprinderii şi vor fi clasificate drept curente, chiar dacă sunt exigibile după mai mult de 12 luni de la data bilanţului. Tot în această categorie sunt clasificate şi acele datorii care nu sunt decontate în cadrul ciclului curent de exploatare, dar sunt exigibile în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Exemple:

- partea curentă din datoriile purtătoare de dobândă;
- descoperirile de cont;
- dividendele de plătit;
- impozitul pe profit şi alte datorii necomerciale.

Datoriile purtătoare de dobândă prin care se finanţează pe termen lung fondul de rulment şi nu sunt exigibile în 12 luni, sunt datorii pe termen lung.

Astfel, conform IAS 1, întreprinderile trebuie să continue clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobânzi, chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanţului, în situaţia în care:

- termenul iniţial al datoriilor a fost mai mare de 12 luni;
- întreprinderea în cauză intenţionează să refinanţeze aceste datorii printr-o datorie pe termen lung;
- intenţia respectivă este susţinută de un acord de refinanţare sau de reeşalonare a plăţilor, încheiat înainte ca situaţiile financiare să fi fost aprobate.

Valoarea oricărei datorii care a fost exclusă din datorii curente, conform acestui Standard, împreună cu informaţiile care susţin această prezentare, trebuie evidenţiate în notele la bilanţ.

Dacă întreprinderea are în portofoliu contractele de împrumut care conţin angajamente ale debitorului care determină ca datoria să fie plătită la cerere, datoria este clasificată ca fiind pe termen lung, dacă:

• creditorul a convenit înainte de autorizare pentru depunere a situaţiilor financiare, să nu solicite plata ca urmare a încălcărilor condiţiilor;

• nu este probabil ca alte încălcări să survină în termen de 12 luni de la data bilanţului.

În standard se precizează că în bilanţ vor fi prezentate şi alte informaţii, dacă prezentarea acestora este relevantă pentru înţelegerea poziţiei financiare a entităţii. De asemenea, prezentul standard nu prevede ordinea în care aceste elemente vor fi dispuse.

Raţionamentul privind prezentarea separată a altor elemente se bazează pe determinarea[205]:

a. naturii şi lichidităţii activelor;
b. funcţiei activelor în cadrul entităţii;
c. sumelor, naturii şi delimitării în timp a datoriilor.

Diferenţierea activelor are la bază şi modul de evaluare a acestora. De exemplu, anumite clase de imobilizări corporale pot fi înregistrate la cost sau la valorile rezultate din reevaluare, conform IAS 16 Imobilizări corporale. Utilizarea de baze de evaluare diferite pentru active confirmă faptul că natura sau funcţia diferă şi de aceea ele trebuie prezentate ca elemente rânduri separate.

Informaţii ce trebuie prezentate fie în bilanţ, fie în note

Conform paragrafului 74 al acestui standard, entitatea va trebui să prezinte, fie în bilanţ fie în note, alte subclasificări ale elementelor-rând prezentate, clasificate în funcţie de activitatea entităţii. Altfel spus, aceste elemente reprezintă subclasificări ale elementelor rânduri din bilanţ. Fiecare element trebuie subclasificat după natura sa, după sumele de plătit sau de încasat de întreprinderea mama, filiala, întreprinderi asociate şi alte părţi afiliate.

Încadrarea în situaţia principală sau în note depinde de cerinţele IFRS-urilor şi de mărimea, natura şi funcţia sumelor implicate. Factorii care influenţează aceste subclasificări sunt cei menţionaţi anterior, iar prezentările diferă pentru fiecare element, de exemplu[206]:

- terenurile şi activele fixe sunt împărţite pe clase, în conformitate cu IAS 16 *„Imobilizări corporale”*;
- creanţele sunt împărţite pe grupe de creanţe comerciale, creanţe privind membrii grupului, creanţe de la părţi legate, plăţi efectuate în avans şi alte sume;

---

[205] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 72.
[206] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 75.

- stocurile sunt subclasificate conform IAS *2 „Stocuri”,* în stocuri de marfă, materii prime şi materiale, producţie în curs şi produse finite;
- provizioanele sunt analizate prezentându-se separat provizioanele pentru beneficiile de pensionare cuvenite angajaţilor şi alte elemente clasificate într-o manieră corespunzătoare activităţii întreprinderii,
- capitalurile proprii şi rezervele sunt analizate evidenţiindu-se separat diferite clase de capital vărsat, prime de capital şi rezerve.

Conform paragrafului 76 al prezentului standard, întreprinderile trebuie să prezinte următoarele informaţii, fie în bilanţ, fie în note:

a. pentru fiecare clasă de capital:

- numărul de acţiuni autorizate;
- numărul acţiunilor emise şi vărsate integral, şi cele emise dar nevărsate integral;
- valoarea nominală pe acţiune sau faptul că acţiunile nu au valoare nominală;

o reconciliere a numărului de acţiuni existente la începutul şi sfârşitul anului;

- drepturile, preferinţele şi restricţiile ataşate clasei respective, inclusiv restricţiile asupra repartizării dividendelor şi rambursării capitalului;
- acţiunile proprii deţinute de entitate sau de filiale sau de entităţi asociate;
- acţiunile rezervate pentru emisiune în baza contractelor de opţiuni şi a contractelor de vânzare a acţiunilor, inclusiv termenele şi sumele aferente.

b. descrierea naturii şi scopului urmărit fiecărei rezerve din cadrul capitalurilor proprii.

O entitate fără capital social, cum ar fi parteneriatele sau trusturile, trebuie să prezinte informaţii echivalente celor menţionate anterior, evidenţiind:

- mişcările pe parcursul perioadei pentru fiecare categorie de participare în capitalurile proprii;
- drepturile, preferinţele şi restricţiile fiecărei categorii de participare în capitalurile proprii.

Contul de profit şi pierdere

Problematica privind forma şi conţinutul contului de profit şi pierdere la nivel internaţional o regăsim în *Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare* şi în prevederile normei contabile IAS 1 "*Prezentarea situaţiilor financiare*".

Contul de profit şi pierderi reprezintă cel mai solicitat raport financiar, deoarece „sintetizează veniturile obţinute şi cheltuielile efectuate de o întreprindere pe parcursul unei perioade de timp"[207], arătând în acest mod dacă întreprinderea şi-a atins sau nu obiectivul fundamental, cel de a obţine un profit acceptabil. O atenţie deosebită îi este atribuită şi de IASB, deoarece „informaţiile despre performanţa unei entităţi, în special profitabilitatea acesteia, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potenţiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor [...] sunt utile în a aprecia capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie existente [...] şi pentru formularea raţionamentelor despre eficienţa cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse"[208].

Informaţii ce trebuie prezentate în contul de profit şi pierdere

În viziunea IASB, **contul de profit şi pierdere** va conţine, cel puţin, posturile următoare[209]:

a. veniturile din activităţile curente;
b. costurile de finanţare;
c. partea din profitul sau pierderea aferent(ă) entităţilor asociate şi asocierilor în participaţie, contabilizată prin metoda punerii în echivalenţă;
d. cheltuielile cu impozite şi taxe;
e. o sumă unică reprezentând totalul (i) profiturilor sau pierderilor postimpozitare din activităţile întrerupte şi (ii) profiturilor sau pierderilor recunoscute la evaluarea valorii juste minus costul de vânzare sau la cedarea activelor sau grupului (grupurilor) care constituie activităţi întrerupte;
f. profitul sau pierderea din activităţi curente.

De asemenea, următoarele elemente vor fi prezentate în contul de profit şi pierderi ca alocări ale profitului sau pierderii pentru perioadă:

g. profitul sau pierderea atribuibil(ă) intereselor minoritare;
h. profitul sau pierderea atribuibil(ă) deţinătorilor capitalurilor proprii ale societăţii mamă.

Întreprinderile au posibilitatea să adauge în contul de profit şi pierdere „alte elemente, rânduri, titluri şi subtotaluri, atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru

---

207 Needles, B., E., Anderson, H., Caldwell, J., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a cincea, Editura ARC, Chişinău, 2001, p. 22.
208 *** Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare al IASB, paragraful 17.
209 *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 81.

înţelegerea performanţei financiare a entităţii”[210]. Factorii care influenţează delimitarea acestora sunt: pragul de semnificaţie, natura şi funcţia diferitelor elemente de venituri şi cheltuieli. Standardul interzice prezentarea elementelor de venit sau cheltuială ca fiind elemente extraordinare în contul de profit şi pierderi şi în note.

IAS 1 precizează că, într-o perioadă, toate veniturile şi cheltuielile sunt incluse în profit sau în pierdere în determinarea rezultatului net al acelei perioade, dar există circumstanţe în care aceste elemente pot fi excluse din profitul sau pierderea perioadei curente. IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori” tratează două astfel de circumstanţe: corectarea erorilor şi efectul modificărilor în politicile contabile.

Informaţii ce trebuie prezentate fie în contul de profit şi pierdere, fie în note

Standardul face precizarea că natura şi valoarea elementelor de venituri şi cheltuieli semnificative vor fi prezentate separat în următoarele circumstanţe:

a. reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea netă realizabilă şi a imobilizărilor corporale până la valoarea recuperabilă şi, de asemenea, reluări ale unor astfel de reduceri;
b. restructurarea activităţilor unei entităţi şi reluarea oricăror provizioane pentru costurile restructurării;
c. cedări ale elementelor imobilizărilor corporale;
d. cedări ale investiţiilor;
e. activităţi întrerupte;
f. stingerea unor litigii;
g. alte reluări ale provizioanelor.

Entităţile pot opta pentru o prezentare în contul de profit şi pierdere, sau în notele la contul de profit şi pierdere, a unei analize a cheltuielilor clasificate după natura sau după funcţiile lor în cadrul întreprinderii. Totuşi, entităţile sunt încurajate să prezinte această analiză în contul de profit şi pierdere[211].

În continuare, elementele de cheltuieli sunt subclasificate pentru a evidenţia componentele rezultatelor financiare care pot diferi în ceea ce priveşte frecvenţa, potenţialul de câştig sau pierdere şi previzibilitatea.

Analiza după natură este cunoscută sub apelativul „metoda clasificării după natura cheltuielilor” şi presupune agregarea în contul de profit şi pierdere a cheltuielilor, conform naturii lor (cheltuieli cu salariile, achiziţii de materii prime, amortizarea, cheltuieli cu

---

[210] Ibidem, par. 83.
[211] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 89.

transportul, cheltuieli de publicitate). O asemenea analiză este preferată de întreprinderile mici, deoarece nu este necesară o alocare a cheltuielilor de exploatare pe funcţii.

În anexa normei IAS 1 este prezentat un model ale contului de profit şi pierdere în care cheltuielile sunt clasate natura acestora în cadrul entităţii:

- venituri din activităţi curente,
- alte venituri,
- variaţia stocurilor de produse finite şi produse în curs de execuţie,
- producţia realizată de întreprindere şi capitalizată,
- materii prime şi consumabile utilizate,
- cheltuieli cu beneficiile angajaţilor,
- cheltuieli cu amortizarea şi deprecierea,
- deprecierea imobilizărilor corporale,
- alte cheltuieli,
- costuri de finanţare,
- partea de profit pentru entităţile asociate,
- profit înainte de impozitare
- cheltuieli cu impozitul pe profit
- profitul perioadei, repartizabil:
  - acţionarilor societăţii mamă
  - interesului minoritar.

Analiza pe funcţii, cunoscută sub apelativul „metoda clasificării după funcţia cheltuielilor sau a costului vânzărilor”, presupune repartizarea cheltuielilor pe trei funcţii: funcţia de producţie (costul vânzărilor), funcţia de distribuţie şi funcţia de administrare. Această metodă ia în considerare raţionamentul profesional.

În anexa normei IAS 1 este prezentat un model ale contului de profit şi pierdere în care cheltuielile sunt clasate după funcţia (destinaţia) acestora în cadrul entităţii:

- venituri,
- costul vânzărilor,
- marja brută,
- alte venituri,
- costuri de distribuţie,
- cheltuieli administrative,
- alte cheltuieli,
- costuri de finanţare,
- partea de profit pentru entităţile asociate,
- profit înainte de impozitare
- cheltuieli cu impozitul pe profit
- profitul perioadei, repartizabil:
  - acţionarilor societăţii mamă
  - interesului minoritar.

Entităţile care îşi clasifică cheltuielile după funcţie, trebuie să verifice acele costuri care se aşteaptă să varieze direct sau indirect, în funcţie de nivelul vânzărilor sau producţiei. Informaţiile privind natura cheltuielilor sunt utile la estimarea viitoarelor fluxuri de numerar şi se va cere suplimentar o prezentare conform metodei costurilor vânzărilor.

Alegerea uneia dintre cele două metode (metoda costului vânzărilor şi metoda naturii cheltuielilor) depinde de factori istorici şi economici, dar şi de natura organizaţiei.

Având în vedere că fiecare metodă este avantajoasă pentru anumite tipuri de întreprinderi, IAS 1 solicită o alegere în funcţie de relevanţa şi credibilitatea fiecărei metode, ţinând cont de faptul că varianta în care cheltuielile sunt clasificate după natura acestora prezintă informaţii utile în previziunea fluxurilor viitoare de trezorerie, în timp ce varianta în care cheltuielile sunt clasificate după destinaţia lor impune şi o prezentare adiţională, în anexă, privind structura cheltuielilor după natură.

Indiferent de metoda aleasă, „o întreprindere trebuie să prezinte, fie în contul de profit şi pierdere, fie în notele explicative, valoarea dividendelor pe acţiune, declarate sau propuse pentru perioada la care se referă situaţiile financiare.

Trebuie să precizăm faptul că IAS 1[212] omite cerinţa din versiunea anterioară care cerea prezentarea rezultatelor din activităţile de exploatare ca un element-rând în contul de profit şi pierdere. „Activităţile de exploatare” nu sunt definite de standard, şi Consiliul a decis să nu ceară prezentarea unui element nedefinit.

De asemenea IAS 8[213], versiunea anterioară, cerea ca elementele extraordinare să fie prezentate în contul de profit şi pierdere separat faţă de profitul sau pierderea din activităţile de exploatare (paragraful 10), paragraful 6 din acel standard definind elementele extraordinare. Consiliul a decis eliminarea conceptului de elemente extraordinare din IAS 8. Astfel, în standardul revizuit nici un element de venit sau cheltuială nu va fi prezentat ca decurgând din afara activităţilor normale ale entităţii, Consiliul luând decizia că elementele extraordinare decurg din riscul normal cu care se confruntă o entitate. Astfel, elementele clasificate până acum ca extraordinare vor fi tratate ca o subgrupă a elementelor de venituri şi cheltuieli.

Situaţia modificărilor capitalurilor proprii

IAS 1 solicită întreprinderilor să includă în setul situaţiilor financiare „o situaţie care să reflecte fie toate modificările capitalului propriu, fie modificările capitalurilor proprii, altele decât acelea provenind din tranzacţii cu deţinătorii de capitaluri proprii care acţionează în calitatea lor de deţinători de capitaluri proprii.

Această situaţie trebuie să evidenţieze: profitul sau pierderea netă a perioadei, fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere care sunt recunoscute direct în

[212] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, BC 12, p.675.
[213] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, BC 14, 15,17 p.675.

capitalurile proprii, efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale abordate la tratamentele contabile din IAS 8.

Evoluţia capitalurilor proprii ale întreprinderii reflectă creşterea sau reducerea activului net sau a avuţiei în cursul perioadei, în baza principiilor particulare de evaluare adoptate şi prezentate în situaţiile financiare. Cu excepţia decontărilor cu acţionarii (contribuţiile de capital propriu, retrageri de capital şi dividende), modificarea globală a capitalurilor proprii reprezintă veniturile şi cheltuielile, inclusiv câştigurile sau pierderile totale generate de activităţile întreprinderii pe parcursul perioadei contabile.

De asemenea, paragraful 9 al IAS 1 cere ca toate elementele de venituri sau cheltuieli recunoscute într-o perioadă să fie incluse în profit sau pierdere, cu excepţia cazului în care un alt Standard sau Interpretare cer altceva (cum ar fi scăderile şi creşterile din reevaluare şi anumite diferenţe de curs valutar, pierderi sau câştiguri din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare şi sumele conexe ale impozitelor amânate)

Informaţiile ce trebuie evidenţiate într-o astfel de situaţie sunt[214]:

a) profitul sau pierderea perioadei;
b) fiecare element de venit şi cheltuială pentru o perioadă care, aşa cum este cerut de alte Standarde sau Interpretări, este recunoscut direct în capitalurile proprii, şi totalul acestor elemente;
c) totalul veniturilor şi cheltuielilor pentru o perioadă (calculat ca sumă de a) şi b)) detaliind separat sumele totale atribuibile acţionarilor societăţii mamă şi intereselor minoritare;
d) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectul modificărilor politicii contabile şi corecţiilor erorilor recunoscute în conformitate cu IAS 8.

În plus, entităţile trebuie să prezinte, fie în această situaţie, fie în note:

a. tranzacţiile de capital cu proprietarii şi distribuţiile către aceştia;

b. soldul profitului sau pierderii cumulate la începutul perioadei contabile şi la data bilanţului, precum şi modificările pe parcursul perioadei;

c. o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei clase de capitaluri vărsate şi a fiecărei rezerve la începutul şi sfârşitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.

Anexa normei IAS 1 prevede două modele de prezentare a acestor informaţii:

- Situaţia modificărilor capitalurilor proprii pentru exerciţiul încheiat;
- Situaţia câştigurilor şi pierderilor recunoscute pentru exerciţiul încheiat.

[214] Ibidem, par. 96.

Situaţia modificărilor capitalurilor proprii pentru exerciţiul încheiat cuprinde evoluţia elementelor capitalului propriu, cauzele modificării capitalului propriu precum şi evoluţia fiecărei cauze şi a efectului asupra elementelor capitalului propriu (vezi Tabelul 5.66). În acest model, alături de elementele care reflectă performanţa se includ şi o serie de alte elemente precum tranzacţiile cu proprietarii, majorări sau repartizări de profit care nu reflectă performanţa entităţii

Situaţia câştigurilor şi pierderilor recunoscute pentru exerciţiul încheiat cuprinde numai modificările elementelor de capital propriu ce reprezintă câştiguri sau pierderi nerecunoscute în contul de profit şi pierdere (diferenţe de curs valutar ca urmare a conversiei situaţiilor financiare a entităţilor străine autonome şi diferenţele din reevaluare), la care se adaugă profitul net al perioadei şi se ajustează cu efectul modificării politicilor contabile. În acest caz, în notele la situaţiile financiare se va prezenta o reconciliere a soldurilor iniţiale şi finale a elementelor de capital propriu (vezi Tabelul 5.67).

Tabelul 3-9 Tabloul variaţiei capitalurilor proprii pentru exerciţiul închis la 31 decembrie N[215]

ELEMENTE	**Capital social (Share capital)**	**Prime de emisiune (Share premium**	**Rezerve din reevaluare (Revaluation reserve)**	**Rezerve din conversie (Translation reserve)**	**Profit acumulat (Accumulated profit)**	**Total**
Soldurile de deschidere la 31.12.N-2 (Balance at31.12.N-2)	X	X	X	(X)	X	X
Efectul schimbărilor de metode contabile (Changes in accounting policies)					(X)	(X)
Soldurile ajustate (Restated balance)	X	X	X	(X)	X	X
Plus de valoare din reevaluarea imobilelor (Surplus on revaluation of properties)			X			X
Minus de valoare din reevaluarea participaţiilor (Deficit on revaluation of investments)			(X)			(X)
Diferenţe din conversie (Currency translation differences)				(X)		(X)
Totalul veniturilor si cheltuielilor ce nu afectează contul de profit si pierdere (Net gains and losses not recognised in the income statement)			X	(X)	X	X
Beneficiul net (Net profit for the period)					(X)	X
Dividende (Dividents)	X	X				(X)
Cresteri de capital (Issue of share capital)						X
Solduri la 31.12.N-1 (Balance at 31.12.N-1)	X	X	X	(X)	X	X
Minus de valoare din reevaluarea imobilelor (Deficit on revaluation properties)			(X)			(X)
Plus de valoare din reevaluarea participaţiilor (Surplus on revaluation of investments)			X			X
Diferenţe din conversie				(X)		(X)
Totalul veniturilor si cheltuielilor ce nu afectează contul de profit si pierdere			X			(X)
Beneficiul net			X	(X)	X	X
Dividende					(X)	(X)
Creşteri de capital	X	X				X
Soldurile la31.12.N	X	X	X	(X)	X	X

[215] Ionescu, C., *Informarea financiară în contextul internaţionalizării contabilităţii*, Editura Economică, 2003, p. 148.

Tabelul 3-10 Situaţia câştigurilor şi pierderilor înregistrate în numele exerciţiului N (Varianta a 2-a)[216]

ELEMENTE	**N**	**N-1**
Câştig (pierdere) din reevaluarea imobilelor (Surplus (deficit) on revaluation of properties)	(X)	X
Plus (minus) de valoare din reevaluarea participaţiilor (Surplus (deficit) on revaluation of investments)	X	(X)
Diferenţe din conversie legate de conversiunea conturilor filialelor străine (Exchange differences on translation of the financial statements of foreign entities)	(X)	(X)
Totalul veniturilor si cheltuielilor ce nu afectează contul de profit si pierdere (Net gains and losses not recognised in the income statement)	(X)	X
Beneficiul net (Net profit for the period)	X	X
Totalul câstigurilor si pierderilor exerciţiului (Total recognised gains and losses)	X	X
Efectul schimbărilor de metode contabile (Effect of changes in accounting oolicv)		(X)

Indiferent de modelul ales pentru prezentarea modificărilor capitalului propriu, norma contabilă IAS 1 solicită un subtotal al elementelor privind pierderile şi câştigurile, cheltuielile şi veniturile care au fost direct afectate capitalurilor proprii în virtutea unei norme speciale, precum şi totalul acestor elemente.

Situaţia fluxurilor de trezorerie

Influenţa activităţilor de exploatare, de investiţii şi de finanţare desfăşurate de către o entitate, pe parcursul unei perioade de timp, asupra disponibilităţilor băneşti ale acesteia, este reflectată în situaţia fluxurilor de trezorerie. În această situaţie este prezentată „creşterea (sau descreşterea) netă a mijloacelor băneşti pe parcursul unui exerciţiu contabil"[217].

IAS 1 „Prezentarea situaţiilor financiare" nu face referiri specifice la Situaţia fluxurilor de trezorerie, deşi această situaţie este obligatorie în setul de situaţii financiare. Modul de întocmire şi prezentare al acestei situaţii fiind realizat prin intermediul IAS 7 „Situaţia fluxurilor de trezorerie" . IAS 7 „Situaţia fluxurilor de trezorerie", a fost revizuită în 1992 şi a înlocuit IAS7 „Situaţia modificărilor în poziţia financiară" din 1977.

Obiectivul acestui standard este acela de a impune furnizarea de informaţii cu privire la istoricul mişcărilor de numerar şi de echivalent de numerar al entităţii, prin

---

[216] Ionescu, C., *Informarea financiară în contextul internaţionalizării contabilităţii*, Editura Economică, 2003, p. 149.

[217] Needles, B., Jr, Anderson, H., R., Caldwell, J., C., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a cincea, Traducere: Leviţchi, R., Editura ARC, 2001, p. 712.

intermediul situaţiei fluxurilor de trezorerie, clasificând fluxurile de trezorerie din timpul perioadei în fluxuri din activităţi de exploatare, investiţie şi finanţare.[218]

Conform definiţiilor date în standard:

- *numerarul* cuprinde disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere,
- *echivalentele de numerar* sunt investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii,
- *fluxurile de trezorerie* sunt intrările sau ieşirile de numerar şi echivalente de numerar.

Clasificarea fluxurilor de trezorerie pe activităţi, într-o manieră corespunzătoare activităţii unei entităţi, va permite utilizatorilor sa stabilească impactul fiecărei activităţi asupra poziţiei financiare a entităţii, precum şi a numerarului şi a echivalentelor de numerar.

Fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare

IAS 7 defineşte activităţile de exploatare ca fiind principalele activităţi producătoare de venit ale entităţilor, precum şi alte activităţi care nu sunt activităţi de investiţie sau finanţare[219] Activităţile de exploatare sunt principalele activităţi generatoare de venituri ale întreprinderii, acestea rezultând din tranzacţiile şi evenimentele care intră în determinarea profitului sau a pierderii.

IAS 7 prezintă următoarele exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţile de exploatare:

a) intrările de numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;
b) intrările de numerar provenite din redevenţe, onorarii, comisioane şi alte venituri;
c) plăţile de numerar către furnizorii de bunuri şi prestatorii de servicii;
d) plăţile de numerar efectuate către şi în numele angajaţilor;
e) încasările si plăţile în numerar ale unei entităţi de asigurare, pentru prime şi daune, anuităţi şi alte beneficii din poliţe de asigurare;
f) plăţile în numerar şi restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepţia cazului în care ele pot fi identificate în mod specific cu activităţile de investiţie şi finanţare;
g) încasările si plăţile în numerar, provenite din contracte încheiate în scop de plasament sau de tranzacţionare.

---

[218] *** **IAS 7** *Situaţia fluxurilor de trezorerie*, p. 718;
[219] Ibidem, par. 6

IAS 7 face anumite precizări: cu privire la entităţile care deţin valori mobiliare şi titluri de credit în scopuri comerciale. Acestea sunt tratate similar stocurilor de mărfuri achiziţionate în vederea revânzării. Din acest motiv, fluxurile de trezorerie ce provin din achiziţionarea si cesiunea de titluri deţinute în scopuri comerciale sunt incluse în categoria activităţilor de exploatare. În acelaşi mod, avansurile în numerar şi creditele acordate de instituţiile financiare sunt considerate ca făcând parte din categoria activităţilor de exploatare, deoarece acestea se referă la principala activitate producătoare de venit a respectivei entităţi.

Raportarea fluxurilor de trezorerie din activităţile de exploatare

Pentru a determina fluxurile de trezorerie din activităţile de exploatare, entităţile vor folosi una dintre cele două metode[220]:

1. **metoda directă,** prin care sunt prezentate clasele principale de plăţi şi încasări brute în numerar;
2. **metoda indirectă,** prin care profitul sau pierderea este ajustat(ă) cu efectele tranzacţiilor ce nu au natură monetară, amânările sau angajamentele de plăţi sau încasări în numerar, din exploatare trecute sau viitoare, şi elementele de venituri şi cheltuieli asociate cu fluxurile de trezorerie din investiţii sau finanţări.

1. Metoda directă

IAS 7 nu face nici o precizare cu privire la clasele principale de încasări şi plăţi, prezentând în acest sens doar un exemplu în care se determină situaţia fluxurilor de trezorerie prin această metodă, dar face precizări la modalităţile de obţinere a acestora. Acestea sunt obţinute astfel[221]:

- din înregistrările contabile ale entităţii;
- prin ajustarea vânzărilor, a costului vânzărilor (dobânzi şi alte venituri similare şi cheltuieli cu dobânda şi alte cheltuieli similare pentru instituţiile financiare) şi a altor elemente în contul de profit şi pierdere cu:
  - modificările pe parcursul perioadei ale stocurilor şi ale creanţelor şi datoriilor din exploatare;
  - alte elemente nemonetare;
  - alte elemente pentru care efectele numerarului sunt fluxurile de trezorerie din investiţii sau finanţare.

Modul de calcul al fluxurilor de trezorerie din activitatea de exploatare, prin utilizarea metodei directe se prezintă astfel:

[220] *** IAS 7 *Situaţia fluxurilor de trezorerie*, par. 18.
[221] Ibidem, par. 19.

+ *Încasări de la clienţi* - *Plăţi în favoarea furnizorilor* - *Plăţi în favoarea personalului* - *Dobânzi plătite* - *Plăţi TVA* + *Alte încasări generate de exploatare* - *Alte plaţi generate de exploatare* - *Plăţi privind impozitul asupra beneficiilor* ***=Fluxul de numerar înainte de elementele extraordinare*** + *Încasări din elemente extraordinare* - *Plăţi din elemente extraordinare* ***= Fluxul net de trezorerie din activitatea de exploatare***

Metoda indirectă

Nici în cazul acestei metode, IAS 7 nu face precizări la modul de calcul al fluxurilor nete de trezorerie din activităţile de exploatare, oferind în acest sens doar un exemplu de calcul al acestora.

IAS 7 face precizarea că rezultatul net este corectat cu efectele[222]:

- modificărilor survenite, pe parcursul perioadei în stocuri, creanţe şi datorii din exploatare;
- elementelor nemonetare cum ar fi amortizarea, provizioanele, impozitele amânate, pierderile şi câştigurile asociate valutelor, profiturile nerepartizate ale întreprinderilor asociate şi interese minoritare;
- tuturor celorlalte elemente pentru care efectele în numerar sunt fluxurile de trezorerie din investiţii şi finanţare.

Modul de calcul al fluxurilor de trezorerie din activitatea de exploatare, prin utilizarea metodei indirecte se prezintă astfel[223]:

[222] *** **IAS 7** *Situaţia fluxurilor de trezorerie*, par. 20.
[223] Traian, N., *Contabilitate aprofundată*, Editura Ex Ponto, Constanţa, 2002, p. 85.

Rezultatul înaintea impozitării şi a elementelor extraordinare Ajustări: **(Eliminarea veniturilor şi cheltuielilor fără incidenţă asupra trezoreriei)** + Cheltuieli din amortizări şi provizioane - Venituri din amortizări şi provizioane **(Eliminarea veniturilor şi cheltuielilor nelegate de exploatare)** +/- Rezultatul din cesiunea imobilizărilor +/- Rezultatul din cesiunea titlurilor de plasament + Cheltuielile privind dobânzile - Venituri din dobânzi si dividende - Subvenţii pentru investiţii virate la venituri ***= +/- Rezultatul din exploatare înaintea variaţiei necesarului în fond de rulment*** + /- Variaţia stocurilor +/- Variaţia conturilor clienţi si a altor creanţe de exploatare + /- Variaţia cheltuielilor în avans +/- Variaţia conturilor furnizori si a altor datorii din exploatare + /- Variaţia veniturilor în avans (din exploatare) **(Alte prelucrări care presupun informaţii de tip încasări si plaţi)** - Dobânzi si dividende plătite[*] - Plaţi privind impozitele asupra beneficiilor[**] + /- Elemente extraordinare ***= Fluxul net de trezorerie relativ la activităţile de exploatare***

* Aceste fluxuri ar putea fi incluse, de asemenea, in categoria activităţilor de finanţare

** Aceste fluxuri ar putea fi repartizate între activităţile de exploatare, cele de investiţii si cele de finanţare.

IAS 7 recomandă utilizarea metodei directe pentru determinarea fluxurilor de trezorerie relative la activităţi de exploatare (deoarece aceasta satisface necesităţile informaţionale ale investitorilor, pentru că permite stabilirea valorii întreprinderii pe baza previziunilor de cash flow şi, implicit, pot estima mărimea dividendelor ce ar putea să le încaseze în exerciţiile viitoare). Cu toate acestea, managerii preferă metoda indirectă, deoarece „ascunde utilizatorilor externi imaginea reală despre lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii"[224]. Metoda indirectă este preferata contabililor, deoarece este mai uşor de calculat, în ciuda faptului că informaţiile de completat în tabloul fluxurilor de trezorerie se obţin atât din bilanţ şi cont de profit şi pierdere cât şi din înregistrările în conturi (Cartea mare).

Fluxurile de trezorerie din activităţile de investiţii

Conform IAS 7[225], activităţile de investiţii sunt acele activităţi referitoare la achiziţionarea şi cedarea de active imobilizate, precum şi alte investiţii care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

---

[224] CECCAR, *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea IAS 1. Prezentarea situaţiilor financiare* , Editura CECCAR, 2004, p. 282.
[225] *** **IAS 7** *Situaţia fluxurilor de trezorerie*, par. 6

Fluxurile de trezorerie din activităţile de investiţii ne arată care cheltuieli au servit la obţinerea de resurse destinate să genereze venituri si fluxuri de trezorerie viitoare.

IAS 7 prezintă următoarele exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţile de investiţii:

a) plăţile în numerar pentru achiziţionarea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate. Aceste plăţi le includ şi pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate şi la construcţia, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;

b) încasările din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate;

c) plăţile în numerar pentru achiziţia de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie (altele decât plăţile pentru aceste instrumente considerate a fi echivalente în numerar sau acelea păstrate în scopuri de plasament şi de tranzacţionare);

d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie (altele decât încasările pentru acele instrumente considerate a fi echivalente în numerar sau acelea păstrate în scopuri de plasament şi de tranzacţionare);

e) avansurile în numerar şi împrumuturi acordate terţilor (altele decât avansurile si împrumuturile acordate de o instituţie financiara);

f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părţi (altele decât avansurile şi împrumuturile unei instituţii financiare);

g) plăţile în numerar aferente contractelor futures, forward, de opţiuni şi swap, în afara cazului în care acestea sunt deţinute în scopuri de plasament sau de tranzacţionare, sau când plăţile sunt clasificate ca fiind activităţi de finanţare;

h) încasările în numerar aferente contractelor futures, forward, de opţiuni şi swap, în afara cazului în care acestea sunt deţinute în scopuri de plasament sau de tranzacţionare sau când încasările sunt clasificate ca fiind activităţi de finanţare;

IAS 7 nu face precizări cu privire la rubricile de constituit corespunzătoare acestor fluxuri, dar exemplele date ne conduc la următoarea prezentare:

- Achiziţia filialei X, fără numerarul dobândit + Cesiunea filialei Y - Achiziţionarea de imobilizări corporale, necorporale + Încasări din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale - Plăţile în numerar pentru achiziţia de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie + Încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie - Avansurile în numerar şi împrumuturi acordate terţilor + Încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părţi - Plăţile în numerar aferente contractelor futures, forward, de opţiuni şi swap, în afara cazului în care acestea sunt deţinute în scopuri de plasament sau de tranzacţionare sau când plăţile sunt clasificate ca fiind activităţi de finanţare + Încasările în numerar aferente contractelor futures, forward, de opţiuni şi swap, în afara cazului în care acestea sunt deţinute în scopuri de plasament sau de tranzacţionare sau când încasările sunt clasificate ca fiind activităţi de finanţare + Dobânzi încasate + Dividende încasate + Încasarea de subvenţii pentru investiţii **= Fluxul de trezorerie din activitatea de investiţie**

Fluxurile de trezorerie din activitatea de finanţare

IAS 7 defineşte activităţile de finanţare ca fiind activităţi care au ca efect modificări ale dimensiunii şi compoziţiei capitalurilor proprii si capitalurilor proprii şi datoriilor entităţii.

Activităţile de finanţare ale unei entităţi includ fie resurse obţinute sau restituite de la acţionari (finanţare internă) având rezultat modificarea capitalurilor proprii, fie resurse care provin de la instituţii financiare şi de credit şi restituirea acestora (finanţare externă) având ca rezultat modificarea nivelului datoriilor financiare ale întreprinderii.

IAS 7 prezintă următoarele exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţile de finanţare:

- încasările în numerar provenite din emisiunea de acţiuni sau alte instrumente de capital;
- plăţile în numerar efectuate către proprietari, pentru a achiziţiona sau răscumpăra acţiunile entităţii;
- încasările în numerar din emisiunea titlurilor de creanţă, a împrumuturilor, obligaţiunilor, ipotecilor şi a împrumuturi pe termen scurt sau lung;
- rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
- plăţile în numerar efectuate de către locatar pentru reducerea obligaţiilor aferente unui contract de leasing financiar.

IAS 7 nu face precizări cu privire la rubricile de constituit corespunzătoare acestor fluxuri, dar exemplele date ne conduc la următoarea prezentare:

Încasările în numerar din emisiunea de acţiuni sau alte instrumente de capital
- Plăţile în numerar efectuate către proprietari pentru a achiziţiona sau răscumpăra acţiunile entităţii
+ Încasările în numerar din emisiunea titlurilor de creanţă, a împrumuturilor, obligaţiunilor, ipotecilor şi a împrumuturi pe termen scurt sau lung
- Rambursările de credite bancare
- Plăţile obligaţiilor în leasing financiar
- Dobânzi plătite
- Dividende plătite
= Fluxul de trezorerie din activitatea de finanţare

Raportarea fluxurilor de trezorerie din activităţi de investiţie şi finanţare

De asemenea, entităţile trebuie să raporteze separat clasele de încasări brute şi clasele de plaţi în mărimi brute, cu excepţia fluxurilor de numerar raportate pe o bază netă.

În concluzie, această situaţie este foarte utilă, deoarece prezintă informaţii cu privire la evoluţia poziţiei financiare a entităţilor, oferind o bază pentru evaluarea capacităţii entităţii de a genera numerar şi echivalente de numerar, precum şi necesităţile întreprinderii de a utiliza aceste fluxuri.

Altfel spus, informaţiile din acest tablou le vor permite utilizatorilor, pe lângă aprecierea capacităţii entităţii de a degaja lichidităţi, să determine necesarul de lichidităţi, să evalueze schimbările ce au avut loc în activul net al întreprinderii, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea şi solvabilitatea sa), să prevadă scadenţele şi riscul încasărilor viitoare, să facă comparaţii între diferite întreprinderi, deoarece elimină efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru aceleaşi tranzacţii şi evenimente.

Având la dispoziţie o situaţie a fluxurilor de trezorerie, utilizatorii pot explica diferenţele dintre rezultatul net, evidenţiat în contul de profit şi pierdere şi fluxurile de numerar ale companiei. În general, rezultatul net şi numerarul au acelaşi sens de modificare. Există însă o mulţime de situaţii în care numerarul unei întreprinderi se majorează când rezultatul net se reduce sau, se micşorează, când rezultatul net se majorează, astfel că întreprinderi care obţineau profit net, dar care nu aveau suficiente lichidităţi, au dat faliment. Acesta este unul din motivele pentru care fluxurile de trezorerie „câştigă tot mai mult teren".

Totodată, situaţia fluxurilor de trezorerie realizează concilierea dintre rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

Note

Structura notelor, conform IAS 1[226]:

a. vor prezenta informaţii despre bazele de întocmire a situaţiilor financiare şi despre politicile contabile specifice selecţionate şi aplicate pentru tranzacţii şi elemente semnificative;

b. vor prezenta informaţiile cerute de IFRS-uri care nu sunt prezentate în bilanţ, contul de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalurilor proprii sau situaţiile fluxurilor de trezorerie

c. vor oferi informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în situaţiile financiare, dar care sunt relevante pentru înţelegerea oricărora dintre ele.

Aceste note trebuie prezentate în mod sistematic, fiecare element din situaţiile financiare trebuie să facă trimitere la toate informaţiile aferente din note. Aceste note prezintă informaţii narative şi analize ale valorilor prezentate în situaţiile financiare, precum şi informaţii suplimentare, cum ar fi angajamentele şi datoriile contingente, astfel încât să se realizeze o prezentare fidelă a situaţiilor financiare.

Ordinea în care sunt prezentate aceste note, în vederea înţelegerii situaţiilor financiare şi compararea lor cu cele ale altor întreprinderi, este următoarea:

a. declaraţia de conformitate cu IFRS-urile;

b. rezumatul celor mai semnificative politici contabile aplicate;

c. informaţii care stau la baza elementelor-rânduri prezentate în fiecare situaţie financiară în ordinea în care este prezentat fiecare element-rânduri şi fiecare situaţie financiară;

d. alte prezentări, inclusiv: datorii contingente, angajamente contractuale nerecunoscute şi alte informaţii nefinanciare (de exemplu, obiectivele şi politicile gestionării riscului financiar al entităţii).

Politicile contabile trebuie să descrie următoarele elemente:

a. bazele de evaluare utilizate la întocmirea situaţiilor financiare;

b. celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înţelegerea corespunzătoare a situaţiilor financiare.

Se vor prezenta politicile contabile care ajută utilizatorii la înţelegerea modului în care tranzacţiile şi alte evenimente se regăsesc în performanţa financiară şi poziţia financiară raportate.

---

[226] *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 103.

De asemenea, o entitate trebuie să prezinte în rezumatul politicilor contabile semnificative, sau în alte note raţionamentele profesionale, în afara celor care implică estimări, pe care conducerea le-a făcut în aplicarea politicilor contabile ale entităţii şi care au avut cel mai mare impact asupra sumelor recunoscute în situaţiile financiare[227].

Notele la situaţiile financiare trebuie să cuprindă: atestarea conformităţii cu normele IASC, prezentarea principiilor şi metodelor care au stat la baza întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare, explicaţii asupra posturilor situaţiilor financiare, precum şi alte informaţii considerate a fi necesare pentru o mai bună înţelegere a conturilor anuale.

3.5.3 Modelul structural privind situaţiile financiare din ţara noastră

Structura situaţiilor financiare din ţara noastră, conform *reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*[228], pentru persoanele juridice care la data bilanţului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei criterii (total active: 3.650.000 euro, cifră de afaceri netă: 7.300.000 euro, număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50) cuprinde:

- *bilanţ,*
- *cont de profit şi pierdere,*
- *situaţia modificării capitalurilor proprii,*
- *situaţia fluxurilor de trezorerie,*
- *notele explicative la situaţiile financiare anuale.*

Persoanele juridice care la data bilanţului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile amintite mai sus întocmesc situaţii financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanţ prescurtat,
- cont de profit şi pierdere,
- note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate.

Opţional, ele pot întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

227 *** **IAS 1** *Prezentarea situaţiilor financiare*, par. 113.
228 *** OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.*

Bilanţul

Deşi în prima etapă a reformei contabilităţii româneşti (1990 – 1994) a fost ales un model de bilanţ de tip patrimonialist (sub formă de cont în care ecuaţia bilanţieră este de forma Activ = Pasiv), specific ţărilor Europei continentale, în a doua etapă a reformei, modelul ales de către normalizatorii români pentru bilanţ este un model vertical (sub formă de listă), inspirat din practica contabilă anglo-saxonă, în speţă, cea britanică, în scopul de a furniza informaţii utile pentru fundamentarea deciziilor investitorilor. Un astfel de model de bilanţ are o determinare economică, fără a mai apela la categoria de patrimoniu pentru fundamentarea structurilor calitative pe care le descrie. Acest format operează direct cu structurile de active, datorii şi capitaluri proprii[229].

Ecuaţia care stă la baza unui astfel de bilanţ este de forma:

Active – Datorii = Situaţia Netă (Capitalul Propriu sau Activul Net Contabil)

Ecuaţia scoate în evidenţă situaţia netă a întreprinderii, capitalurile ei proprii, adică activul neangajat în datorii, ceea ce reliefează capacitatea întreprinderii de a crea lichidităţi în vederea onorării datoriilor faţă de creditori, precum şi a remunerării, sub formă de dividende, a capitalului investit de proprietari.

În prima etapă a reformei contabilităţii româneşti forma aleasă pentru prezentarea bilanţului a fost cea de cont, inspirat din practica franceză, formă care a existat şi până în acel moment. Totuşi, noul model de bilanţ era diferit de precedentul, deoarece activele erau prezentate la valoarea netă. Informaţii despre valoarea brută a acestora, amortizări şi provizioane se regăseau în cadrul anexelor. Această formă de prezentare a bilanţului s-a păstrat până la apariţia OMFP 403/1999.

În a doua etapă a reformei contabilităţii româneşti forma aleasă pentru prezentarea bilanţului a fost cea listă, pentru anumite întreprinderi care îndeplineau anumite criterii (vezi anexa nr. 1). Această formă de bilanţ permite calculul fondului de rulment, datoriile fiind prezentate pe două categorii de exigibilitate.

Se mai poate constata, concomitent cu apariţia noilor reglementări (OMF 94/2001 şi OMF306/2002), dispariţia posturilor de Diferenţe de conversie - activ, respectiv Diferenţe de conversie – pasiv deoarece în practica anglo-saxonă, diferenţele latente de curs valutar generate de creanţele şi datoriile în devize nedecontate la sfârşitul exerciţiului afectează contul de profit şi pierdere, fiind înregistrate ca venituri (diferenţele favorabile) sau cheltuieli (diferenţele nefavorabile). (IAS 21). De asemenea, Subvenţiile pentru investiţii nu mai apar ca

[229] Ionescu, C., *Informarea financiară în contextul internaţionalizării contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 68.

parte componentă a capitalului propriu. Acest tratament este consecinţa faptului că, din punct de vedere contabil, trebuie considerate fie Venituri înregistrate în avans, fie să fie deduse din valoarea activului fix căruia îi sunt aferente (IAS 20, par. 12, 24).

În cea de-a treia etapă a reformei contabile româneşti, s-a păstrat formatul listă a bilanţului (vezi anexa nr. 2), acesta cuprinzând următoarele rubrici[230]:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, dacă acestea au fost achiziţionate cu titlu oneros
4. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziţionat cu titlu oneros
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri şi construcţii
2. Instalaţii tehnice şi maşini
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie

III. Imobilizări financiare

1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. împrumuturi acordate entităţilor afiliate
3. Interese de participare
4. împrumuturi acordate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiţii deţinute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime şi materiale consumabile
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanţe

1. Creanţe comerciale
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate
3. Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanţe
5. Capital subscris şi nevărsat

III. Investiţii pe termen scurt

1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Alte investiţii pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit

---

[230] *** OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , par. 22.*

6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane

■ 1. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

/. Capital subscris
1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat

//. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve
1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI.. Profitul sau pierderea exerciţiului financiar

În acest format de bilanţ:

- clasificarea elementelor bilanţiere se face după destinaţia elementelor de activ, respectiv provenienţa elementelor de pasiv;
- elementele de activ sunt ordonate după principiul lichidităţii inverse iar elementele de pasiv sunt ordonate după principiul exigibilităţii descrescânde;
- se pun în evidenţă o serie de indicatori cum ar fi*: „Fondul de rulment” (*pozitiv sau negativ) pe care îl găsim la litera E. „Active circulante nete/datorii curente nete” şi indicatorul „Situaţia patrimonială netă curentă” pe care îl găsim la litera F. „Total active minus datorii curente”.

În legislaţia românească se face precizarea că mişcările elementelor de imobilizări se prezintă în notele explicative. Astfel, pe de o parte se prezintă preţul de achiziţie respectiv costul de producţie şi creşterile, cedările şi transferurile din cursul exerciţiului financiar, iar pe de alta parte, ajustările de valoare cumulate la începutul exerciţiului financiar şi la data

bilanţului, precum şi rectificările efectuate în cursul exerciţiului financiar asupra ajustărilor de valoare din exerciţiile financiare precedente.

Contul de profit şi pierdere

Formatul cerut pentru **contul de profit şi pierdere** este asemănător cu cel prezentat, conform Directivei a IV-a a CEE, dar prezintă şi unele deosebiri. Elementele componente sunt[231]:

1. Cifra de afaceri netă
2. Variaţia stocurilor de produse finite şi a producţiei în curs de execuţie
3. Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată
4. Alte venituri din exploatare

VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL

5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile
   b) Alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli cu personalul:
   a) Salarii şi indemnizaţii
   b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi imobilizările necorporale
   b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul care acestea depăşesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în entitatea in cauză
8. Alte cheltuieli de exploatare

CHELTUIELI DE EXPLOATATRE - TOATAL

9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obţinute de la entităţile afiliate
10. Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obţinute de la entităţile afiliate
11. Alte dobânzi de încasat şi venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obţinute de la entităţile afiliate
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile deţinute ca active circulante
13. Dobânzi de plătit şi cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor privind entităţile afiliate

CHELTUIELI FINANCIARE- TOTAL
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ

14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă
15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare
17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară

VENITURI TOTALE
CHELTUIELI TOTALE

18. Impozitul pe profit
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
20. Profitul sau pierderea exerciţiului financiar

Observăm că prezentarea elementelor aferente exploatării respectă metoda clasificării *după natura* acestora.

[231]***OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , par. 37.*

Acest format al contului de profit şi pierdere, aprobat prin OMFP 1752/2005, cuprinde *cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, precum şi rezultatul exerciţiului.*

Cifra de afaceri netă „se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri din exploatare, mai puţin reducerile comerciale acordate clienţilor”[232].

Spre deosebire de formatul prevăzut de OMFP 94/2001 (vezi anexa nr. 3), care nu includea în cifra de afaceri, pentru societăţile al căror obiect de activitate îl constituie leasingul, dobânzile aferente acestor contracte, OMFP 1752/2005 (vezi anexa nr. 4) include în cifra de afaceri aceste dobânzi, pentru că încasarea acestor dobânzi face parte din activitatea de exploatare a unei astfel de societăţi şi nu din activitatea financiară. Observăm că, în acest mod, contul de profit şi pierdere a fost îmbunătăţit. Ne punem însă întrebarea cum îşi înregistrează veniturile societăţile al căror obiect de activitate este amanetul. Veniturile înregistrate de acestea sunt oare venituri financiare?

Veniturile cuprind sumele şi valorile încasate în nume propriu din activităţi curente, dar şi câştigurile din orice alte surse. În categoria activităţilor curente intră atât activităţile desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate cât şi activităţile conexe acestora.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

1. venituri din exploatare;
2. venituri financiare;
3. venituri extraordinare.

Conform OMFP 1752/2005, în categoria veniturilor din exploatare sunt cuprinse:

- venituri din vânzarea de produse şi mărfuri, executări de lucrări şi prestări de servicii;
- venituri din variaţia stocurilor, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi producţie în curs de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi producţiei în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;
- venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate corporale şi necorporale;

---

[232] ***OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene , par. 207.*

- venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate şi alte venituri din exploatare.

În categoria veniturilor financiare, conform OMFP 1752/2005 sunt cuprinse:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiţii pe termen scurt;
- venituri din creanţe imobilizate;
- venituri din investiţii financiare cedate;
- venituri din diferenţe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- alte venituri financiare.

În categoria veniturilor extraordinare sunt incluse veniturile rezultate din evenimente sau tranzacţii diferite de activităţile curente şi care nu se repetă frecvent .

Cheltuielile entităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru[233]:

- consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare,
b) cheltuieli financiare,
c) cheltuieli extraordinare.

În categoria cheltuielilor din exploatare sunt incluse[234]:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi apei consumate; valoarea animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor;

---

[233] *** OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, par. 218.
[234] Ibidem, par. 219.

- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terţi (colaboratori); comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi debitori diverşi; despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital etc.).

În categoria cheltuielilor financiare sunt incluse[235]:

- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind investiţiile financiare cedate;
- diferenţele nefavorabile de curs valutar;
- dobânzile privind exerciţiul financiar în curs;
- sconturile acordate clienţilor; pierderi din creanţe de natură financiară şi altele;

În categoria cheltuielilor extraordinare sunt incluse cheltuielile ocazionate de calamităţi şi alte evenimente extraordinare. *Rezultatul exerciţiului financiar* reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere.

Observăm că dacă, după modelul francez, era prevăzută pentru contul de profit şi pierdere o grupare a cheltuielilor şi veniturilor în elemente din exploatare, financiare şi excepţionale, după reglementările armonizate cu cerinţele europene şi internaţionale acestea sunt regrupate în elemente din exploatare, financiare şi extraordinare. Această distincţie nu este doar una de formă, ci de fond. Conform normelor contabile internaţionale nerevizuite, existau şi elemente excepţionale, dar acestea făceau parte din rezultatul curent. Cheltuielile şi veniturile excepţionale prezentate de normele internaţionale nerevizuite nu trebuie confundate cu cheltuielile şi veniturile excepţionale prezentate în Directiva a IV-a europeană şi Legea contabilităţii nr. 82/1991. De asemenea, sfera elementelor extraordinare nu este identică cu cea a elementelor excepţionale prezentate de reglementările europene şi legea contabilităţii. Conform reglementărilor internaţionale nerevizuite, „elementele extraordinare sunt venituri sau cheltuieli ce rezultă din evenimente sau tranzacţii care sunt în mod clar distincte faţă de activităţile curente ale unei întreprinderi şi, tocmai de aceea, nu se aşteaptă ca ele să se repete

---

[235] *** OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,* par. 219.

frecvent. Dacă un element nu se încadrează în sfera elementelor extraordinare, acesta este considerat excepţional. Conform prevederilor Directivei a IV-a a CEE (art. 29), „la posturile Venituri excepţionale şi Cheltuieli excepţionale trebuie să figureze veniturile sau cheltuielile care nu provin din activităţile de bază ale întreprinderii". În normele contabile internaţionale revizuite în anul 2005, nu mai apar în structura contului de profi şi pierdere elementele extraordinare.

Altfel spus, elementele excepţionale din reglementările europene, privite prin prisma cerinţelor Standardelor Internaţionale de Contabilitate, pot fi încadrate fie ca elemente excepţionale din cadrul rezultatului curent (de exemplu veniturile şi cheltuielile din cedarea activelor), fie ca elemente extraordinare (de exemplu pierderile din calamităţi naturale, exproprieri). În standardele nerevizuite conţinutul elementelor extraordinare nu era delimitat, fapt care putea crea anumite ambiguităţi. În normele contabile internaţionale revizuite în anul 2005 nu mai apar în structura contului de profi şi pierdere elementele extraordinare.

Prezentarea contului de profit şi pierdere, conform Legii contabilităţii nr. 82/1991, „contul de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, grupate după natura lor precum şi rezultatul exerciţiului" (art.136) este în conformitate atât cu Directiva a IV-a a CEE cât şi cu IAS 1 nerevizuit.

Dacă conform prevederilor IAS 1, o entitate trebuie să prezinte o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinaţia lor, atât OMFP 94/2001 cât şi OMFP 1752/2005 prevăd o modalitate duală de prezentare a contului de profit şi pierdere. Astfel, cheltuielile de exploatare sunt reflectate după natura lor în contul de profit şi pierdere, dublate de o defalcare pe destinaţii (funcţiuni) a aceloraşi cheltuieli în cadrul Notei 4 „Analiza rezultatului din exploatare”.

Situaţia modificării capitalului propriu

În Legea contabilităţii nr. 82/1991, nu se prevedea întocmirea acestei situaţii. Prima reglementare armonizată cu referenţialul european şi cu cel internaţional OMFP 403/1999, nu prevedea nici ea întocmirea unei situaţii a modificărilor capitalului propriu, fapt justificat de influenţa Directivei a IV-a care nu cerea întocmirea acestei situaţii. Ulterior, în OMFP 94/2001 şi în OMFP 1752/2005 (vezi anexa nr.5), această situaţie este cerută pentru anumite categorii de întreprinderi, celelalte neavând obligativitatea întocmirii unei astfel de situaţii.

În ceea ce priveşte *situaţia capitalului propriu,* reglementările naţionale armonizate respectă prevederile din Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Normalizatorii români dau exemplu situaţia modificărilor capitalului propriu prezentată în tab. nr. 7.11.

În OMFP 94/2001 se făcea precizarea (secţiunea 4, art. 30) că situaţia modificărilor capitalului propriu este prezentată ca o componentă separată a situaţiilor financiare, care să evidenţieze:

a) profitul net sau pierderea netă a perioadei;

b) fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere care, aşa cum este cerut de un standard, este recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente; şi

c) efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale.

d) tranzacţiile de capital cu proprietarii şi distribuţiile către aceştia;

e) soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanţului şi modificările pe parcursul perioadei; şi

f) o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul şi la sfârşitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare,

În OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, această situaţie apare ca o componentă separată a situaţiilor financiare, este prezentat formatul acesteia (vezi tab. nr. 5.68), făcându-se doar precizarea că această situaţie trebuie să fie însoţită de informaţii referitoare la:

- natura modificărilor;
- tratamentul fiscal aplicat, acolo unde este cazul;
- natura şi scopul pentru care au fost constituite rezervele;
- orice alte informaţii semnificative.

Tabel 3-11 Situaţia modificărilor capitalului propriu

							- lei -
Denumirea elementului	**Sold la începutul exerciţiului financiar**		**Creşteri**		**Reduceri**		**Sold la sfârşitul exerciţiului financiar**
			Total, din care:	**Prin transfer**	**Total, din care:**	**Prin transfer**	
A	**1**		**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
Capital subscris							
Patrimoniul regiei							
Prime de capital							
Rezerve din reevaluare							
Rezerve legale							
Rezerve statutare sau contractuale							
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare							
Alte rezerve							
Acţiuni proprii							
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	SoldC						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puţin IAS 29	SoldC						
	SoldD						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	SoldC						
	SoldD						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-	SoldC						
	SoldD						
Profitul sau pierderea exerciţiului financiar	SoldC						
	SoldD						
Repartizarea profitului							
Total capitaluri proprii							

Faţă de modelul prezentat în IAS 1 se remarcă detalierea rezervelor potrivit planului de conturi şi prezenţa suplimentară a Rezultatului reportat. Standardele Internaţionale de Contabilitate nu prevăd o poziţie numită Rezultat reportat. Trecerea de la raportarea potrivit normelor ataşate Legii contabilităţii 82/1991 la raportarea conform IFRS (OMF94/2001) a generat o diferenţă la nivelul prezentării rezultatului întreprinderii: apariţia unei poziţii distincte Rezultat reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29 şi, în prezent (OMF 1752/2005), apariţia elementului Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE.

Alternativa prezentată de IAS 1 „Situaţia câştigurilor şi pierderilor recunoscute pentru exerciţiul încheiat" nu este exemplificată în cadrul legislaţiei naţionale.

Situaţia fluxurilor de trezorerie

În condiţiile în care în bilanţ sunt prezentate doar soldul conturilor de lichidităţi şi echivalentelor de lichidităţi ale unei companii, în urma analizei se poate constata doar că lichidităţile şi echivalentele de lichidităţi ale unei companii s-au modificat, în sensul creşterii sau reducerii acestora, fără a fi explicate motivele care au condus la această modificare. Nici în contul de profit şi pierdere nu regăsim motivele acestei modificări, ci doar informaţii privind veniturile, cheltuielile şi rezultatele degajate de diferitele activităţi privind sursele şi utilizările lichidităţilor şi echivalentelor de lichidităţi. Provenienţa lichidităţilor şi modul în care au fost acestea cheltuite se regăsesc în tabloul fluxurilor de trezorerie.

În altă ordine de idei, în condiţiile în care profitul nu este identic cu valoarea lichidităţilor existente la un moment dat la dispoziţia unei întreprinderi, deoarece există venituri ce generează încasări, dar şi venituri negeneratoare de încasări şi cheltuieli, care generează plăţi şi cheltuieli care nu sunt urmate de plăţi, bilanţul şi contul de profit şi pierdere nu oferă suficiente informaţii despre modul de gestionare a trezoreriei unei întreprinderi. Pentru a fi oferite aceste informaţii este necesară întocmirea fluxurilor de numerar.

În Legea contabilităţii nr. 82/1991 nu se prevedea întocmirea acestui tablou. Prima reglementare emisă care enumera Situaţia fluxurilor de trezorerie printre situaţiile financiare anuale este OMFP 403/1999, dar acesta nu prezintă informaţii cu privire la conţinutul acestei situaţii şi modul de întocmire. Ulterior, prin Ordinul 94/2001 se remediază acest neajuns. Comparativ cu IAS 7 - Situaţia fluxurilor de trezorerie, în cadrul OMFP 94/2001 şi în OMFP 1752/2005 (vezi anexa nr. 6), încasările şi plăţile sunt prezentate mai în detaliu faţă de

exemplul dat în anexa la IAS 7 - Situaţia fluxurilor de trezorerie, dar nu există diferenţieri de fond. În prezent această situaţie este cerută doar pentru întreprinderile care aplică IFRS-urile, celelalte întreprinderi neavând obligativitatea întocmirii unei astfel de situaţii.

Şi în cazul situaţiei fluxurilor de trezorerie, reglementările naţionale armonizate respectă prevederile din Standardele Internaţionale de Contabilitate.

În secţiunea a IV-a a OMFP 1752/2005 „Reglementările contabile conforme cu directivele europene", regăsim următoarea structură exemplificativă a situaţiei fluxurilor de trezorerie :

Tabel 3-12 situaţia fluxurilor de trezorerie la data de...

Denumirea elementului	**Exerciţiul financiar**	
	Precedent	**Curent**
A	**1**	**2**
Fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare:		
Încasări de la clienţi		
Plăţi către furnizori şi angajaţi		
Dobânzi plătite		
Impozit pe profit plătit		
încasări din asigurarea împotriva cutremurelor		
Trezorerie neta din activităţi de exploatare		
Fluxuri de trezorerie din activităţi de investiţie:		
Plăţi pentru achiziţionarea de acţiuni		
Plăţi pentru achiziţionarea de imobilizări corporale		
Încasări din vânzarea de imobilizări corporale		
Dobânzi încasate		
Dividende încasate		
Trezorerie neta din activităţi de investiţie		
Fluxuri de trezorerie din activităţi de finanţare:		
Încasări din emisiunea de acţiuni		
Încasări din împrumuturi pe termen lung		
Plata datoriilor aferente leasing-ului financiar		
Dividende plătite		
Trezorerie neta din activităţi de finanţare		
Creşterea netă a trezoreriei şi echivalentelor de		
Trezorerie şi echivalente de trezorerie la începutul		
Trezorerie şi echivalente de trezorerie la sfârşitul exerciţiului financiar		

Notele explicative la situaţiile financiare anuale

În procesul de reformă a contabilităţii româneşti, s-au întocmit atât anexe, cât şi note la situaţiile financiare. Astfel, Legea contabilităţii nr. 82/1991 din România a prevăzut completarea unui anumit număr de anexe, al căror format era standardizat, iar reglementările contabile ulterioare (OMF 403/1999, OMFP 94/2001, OMFP 306/2002, OMFP 1752/2005) au prevăzut un anumit număr de note. Referitor la înlocuirea anexelor cu notele A. Roberts (2001) apreciază că: „despre schimbarea terminologiei în reglementările româneşti, se poate

spune că reprezintă o schimbare de abordare: notele vor fi un ansamblu de informaţii amestecate, în stil anglo-saxon, care detaliază, dezvoltă şi comentează cu privire la alte elemente ale situaţiilor financiare".

Notele explicative trebuie să includă următoarele secţiuni:

- informaţii generale despre entitate;
- prezentarea politicilor contabile utilizate;
- informaţii despre bilanţ;
- informaţii despre contul de profit şi pierdere;
- informaţii referitoare la salarii şi salariaţi;
- alte informaţii.

În notele explicative trebuie să regăsim:

- informaţii despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situaţiilor financiare anuale şi despre politicile contabile folosite;
- informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în situaţiile financiare, dar sunt relevante pentru înţelegerea oricărora dintre acestea.

Notele explicative se prezintă sistematic pentru fiecare element semnificativ din situaţiile financiare anuale, cuprinzând metodele de evaluare aplicate elementelor din situaţiile financiare anuale şi metodele utilizate pentru calcularea ajustărilor de valoare. Pentru elementele incluse în situaţiile financiare anuale care sunt sau au fost iniţial exprimate în monedă străină (valută), trebuie prezentate bazele de conversie utilizate pentru a le exprima în moneda naţională[236].

De asemenea, în notele explicative trebuie prezentate şi următoarele informaţii[237]:

- denumirea entităţii care face raportarea;
- faptul că situaţiile financiare anuale sunt proprii acesteia şi nu grupului;
- perioada la care se referă situaţiile financiare anuale;
- moneda în care sunt întocmite situaţiile financiare anuale;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, lei).
- locul principal unde îşi desfăşoară activitatea, dacă este diferit de sediul oficial;
- o descriere a naturii activităţii desfăşurate şi principalele domenii de activitate;
- denumirea societăţii - mamă şi cea a deţinătorului final în cadrul grupului (dacă este cazul);

[236] *** OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* , par. 227.
[237] Ibidem, par. 230 şi 231.

- orice altă informaţie care, în opinia directorilor şi administratorilor, ajută la prezentarea unei imagini fidele asupra entităţii.

Reglementările naţionale armonizate, dau ca exemplu, următoarele note explicative (vezi anexa nr. 7):

Nota 1 - Active imobilizate

Nota 2 - Provizioane

Nota 3 - Repartizarea profitului

Nota 4 - Analiza rezultatului din exploatare

Nota 5 - Situaţia creanţelor şi datoriilor

Nota 6 - Principii, politici şi metode contabile

Nota 7- Participaţii şi surse de finanţare

Nota 8 - Informaţii privind salariaţii şi membrii organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere

Nota 9 - Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari

Nota 10 - Alte informaţii.

Structura anexelor era următoarea:

- *Anexa nr. 1 „Repartizarea profitului”* oferea informaţii despre modul de distribuire a profitului. Aceste informaţii sunt oferite, în prezent, de *Nota 3„Repartizarea profitului”*.
- *Anexa nr. 2 „Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs”* oferea informaţii despre valoarea brută a acestor elemente. În cadrul notelor, nu este prevăzută în mod distinct o asemenea situaţie.
- *Anexa nr. 3 „Situaţia creanţelor şi datoriilor”* oferea informaţii suplimentare cu privire la creanţele sub 1 an şi cele peste 1 an, datoriile fiind împărţite în datorii sub 1 an (pe termen scurt), datorii între 1 şi 5 ani (pe termen mediu) şi datorii peste 5 ani (pe termen lung). Aceste informaţii sunt oferite, în prezent, de *Nota 5 „Situaţia creanţelor şi datoriilor”*. În prezent, în cadrul bilanţului, se oferă o parte din informaţiile din această anexă.
- *Anexa nr. 4 „Situaţia altor provizioane”* oferea informaţii despre provizioanele reglementate, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli şi provizioanele pentru depreciere (a stocurilor sau creanţelor). În prezent, provizioanele reglementate nu mai există. În legătură cu provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, erau oferite informaţii despre constituirile şi anulările ce au avut loc în cursul exerciţiului financiar. Aceste informaţii sunt oferite, în prezent, de *Nota 2 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli”*. Notele nu oferă informaţii despre Provizioanele pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs şi Provizioanele pentru deprecierea creanţelor. În

prezent, în conformitate cu prevederile OMFP 1752/2005, denumirea de provizioane pentru depreciere a fost înlocuită cu denumirea ajustarea valorii creanţelor, stocurilor şi a producţiei în curs. Informaţii despre acestea ar putea fi oferite în cadrul *Notei 6 „Principii, politici şi metode contabile”.*

- *Anexa nr. 5 a) „Date informative”* cuprindea informaţii privind rezultatele înregistrate, privind situaţia indicatorilor (informaţii despre personalul întreprinderii, salariile oferite, cheltuielile social-culturale), informaţii privind evoluţia creditelor, ce oferă informaţii detaliate despre anumite categorii de credite, informaţii despre TVA de recuperat, informaţii privind alocaţiile de la buget, ce oferă informaţii despre primirea şi consumarea alocaţiilor de la buget, informaţii despre participarea investitorilor străini la capitalul social al întreprinderii. Aceste informaţii sunt oferite, în prezent, de următoarele note: Nota 8 „Informaţii privind salariaţii şi membrii organelor de administraţie, conducere şi supraveghere”, Nota 7 „Participaţii şi surse de finanţare”, Nota 5”Situaţia creanţelor şi datoriilor”, Nota 10”Alte informaţii”.
- *Anexa nr. 5 b) „Plăţi restante”,* cuprindea informaţii despre exigibilitatea datoriilor faţa de furnizori, bugetul statului sau creditele bancare nerambursate la scadenţă Aceste informaţii sunt prezentate, în mod implicit, în cadrul *Notei 5 „Situaţia creanţelor şi datoriilor”.*
- *Anexa nr. 5 c) „Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate”* oferea informaţii despre datoriile către bugetul de statului şi bugetele locale. În cadrul Notelor nu se regăseşte cerinţa prezentării unor astfel de informaţii.
- *Anexa nr. 6 „ Situaţia activelor imobilizate”* era împărţită în trei părţi: Valoare brută, Amortizări şi Provizioane pentru depreciere. Aceste informaţii sunt oferite în cadrul *Notei 1 „Active imobilizate”.*
- *Anexa nr. 7 „Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare”* era structurată în:
    - *I. Informaţii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite* (informaţii despre metodele de evaluare, metodele de calcul pentru amortizări şi provizioane, derogările de la principiile contabile, schimbări de metode însoţite de explicaţii. Aceste informaţii pot fi regăsite în cadrul *Notei 6 „Principii, politici şi metode contabile”.*
    - *II. Alte informaţii*.

Observăm că notele sunt mai complexe şi mai complete decât anexele, în structura acestora regăsindu-se mai multe informaţii. De asemenea, unele dintre note nu au echivalent în anexe. Astfel au fost introduse următoarele note:

- *Nota 4 „ Analiza rezultatului din exploatare”*, în cadrul căreia rezultatul din exploatare este defalcat pe destinaţii.
- *Nota 6 „Principii, politici şi metode contabile”* oferă informaţii detaliate despre principiile contabile, abaterile de la acestea, despre tratamentele contabile alternative Prezentarea politicilor contabile conduce la *creşterea inteligibilităţii şi comparabilităţii în spaţiu* a informaţiilor financiar-contabile.

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convenţiile, regulile şi practicile specifice, aplicate de o entitate la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare anuale[238]. Acestea se referă la recunoaşterea veniturilor din activităţile curente, principiile de consolidare, combinările de întreprinderi, asocierile în participaţie, recunoaşterea şi amortizarea activelor corporale şi necorporale, capitalizarea costurilor îndatorării şi a altor cheltuieli, contractele de construcţii, operaţiunile de leasing, costurile de cercetare şi dezvoltare, stocurile, impozitele (inclusiv cele amânate), provizioanele, costurile cu beneficiile de pensionare datorate personalului, conversia valutară şi modul de acoperire a riscului valutar, definirea segmentelor de activitate şi a zonelor geografice şi baza de alocare a costurilor pe segmente, definirea numerarului şi a echivalentelor de numerar, subvenţiile guvernamentale.

La elaborarea politicilor contabile trebuie avut în vedere specificul activităţii, respectându-se principiile contabile generale prevăzute de reglementările naţionale.

Este permisă modificarea politicilor contabile doar în cazul în care această modificare este cerută de lege, sau în cazul în care informaţiile obţinute sunt mai relevante sau mai credibile. Modificările trebuie menţionate în notele contabile, astfel încât utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii entităţii.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacţii care diferă în totalitate de evenimentele sau tranzacţiile anterioare;
- adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacţii care nu au avut loc sau care au fost nesemnificative.

- *Nota 9 „Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari”* în cadrul căreia trebuie calculaţi următoarele categorii de indicatori: de lichiditate, de risc, de activitate (indicatori de gestiune), de profitabilitate şi indicatorul rezultatul pe acţiune (conform OMF94/2001). Conform OMFP 1752/2005 acest indicator nu se mai

[238] *** OMFP nr. 1752/2005 Reglementările contabile conforme cu directivele europene , par. 224.

calculează. Calculul acestor indicatori şi interpretarea adecvată a acestora conduce la creşterea inteligibilităţii situaţiilor financiare.

Aşa cum am mai precizat unele note conţin informaţii suplimentare faţă de anexe. Astfel:

- *Nota 7 „ Participaţii şi surse de finanţare”* (conform OMFP 1752/2005) sau „Acţiuni şi obligaţiuni” (conform OMFP 94/2001), oferă informaţii suplimentare celor pe care le regăseam în cadrul Anexei 7, cu privire la acţiunile proprii, detalii despre răscumpărarea de acţiuni, acţiunile emise în timpul exerciţiului financiar, obligaţiunile emise.
- *Nota 8 „Informaţii privind, salariaţii şi membrii organelor de administraţie, conducere şi supraveghere”* cuprinde informaţii despre indemnizaţiile membrilor organelor de administraţie, conducere şi supraveghere, informaţii despre obligaţiunile contractuale cu privire la plata pensiilor către foştii membrii ai organelor de administraţie, conducere şi supraveghere, valoarea avansurilor şi a creditelor acordate acestora în timpul exerciţiului, garanţiile asumate de întreprindere în numele acestora. Informaţiile despre salariaţi sunt similare celor ce erau prezentate în Anexa 5.a).
- *Nota 10 „Alte informaţii”* oferă informaţii cu privire la prezentarea întreprinderii, relaţiile dintre aceasta şi filiale sau alte întreprinderi asociate, modalitatea de conversie a tranzacţiilor financiare exprimate în monedă străină, informaţii referitoare la impozitul pe profit, cifra de afaceri, cheltuielile cu chiriile şi ratele achitate între-un contract de leasing operaţional, onorariile plătite auditorilor, angajamentele acordate şi cele primite.

Faţă de versiunea notelor prezentată de Ordinul 403/1999, în OMFP 94/2001 şi, ulterior, în OMFP 1752/2005, a fost eliminată nota privind capitalurile proprii (în condiţiile apariţiei cerinţei întocmirii Situaţiei modificărilor capitalurilor proprii) şi a fost introdusă nota ce prezintă modele de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari.

De asemenea apreciem că structura Notei 7 - Acţiuni şi obligaţiuni, Notei 8 - Informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii şi cea a Notei 10 Alte informaţii au avut la bază cu preponderenţă prevederile Directivei a IV-a a CEE.

Prezentăm, în mod comparativ, câteva caracteristici ale situaţiilor financiare, în Tabelul 5.70.

Tabelul 3-13 Situaţia comparativă a caracteristicilor situaţiilor financiare

Structura situaţiilor financiare anuale	
Directiva a IV-a	Conturile anuale cuprind (art.2): bilanţ, cont de profit şi pierdere, notele la conturi. Aceste documente constituie un tot unitar. Se face precizarea că statele membre pot cere şi includerea altor situaţii în conturile anuale. Observaţie: Firmele care aplică IAS sunt obligate să întocmească un tablou de finanţare sau un tablou al fluxurilor de trezorerie precum şi situaţia modificărilor capitalului propriu.
IAS	Un set complet de situaţii financiare include[239]: un bilanţ, un cont de profit şi pierdere, o situaţie a modificărilor în capitalurile proprii, o situaţie a fluxurilor de trezorerie şi note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative şi alte note explicative
OMFP 94 /2001	Situaţiile financiare anuale trebuie să cuprindă, pentru întreprinderile care îndeplinesc condiţiile impuse de legislaţie (par. 3.2): bilanţul, contul de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu, situaţia fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative. Firmele care nu depăşesc criteriile întocmesc: un bilanţ, cont de profit şi pierdere şi anexe.
OMFP 1752/2005	Situaţiile financiare anuale constituie un tot unitar şi trebuie să cuprindă, pentru întreprinderile care îndeplinesc condiţiile impuse de legislaţie (par. 3.(1)): bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu, situaţia fluxurilor de trezorerie, notele explicative la situaţiile financiare. Firmele care nu depăşesc criteriile întocmesc: bilanţ prescurtat, cont de profit şi pierdere, note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate. Opţional, ele pot întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie
Observaţii	Observăm că structura situaţiilor financiare din OMFP 1752/2005 este în conformitate cu IAS, cuprinzând şi situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de trezorerie pe lângă structura acestora din Directiva a IV-a. De asemenea denumirea de conturi anuale nu este preluată de OMFP 1752/2005 ci este păstrată noţiunea de situaţii financiare preluată din IAS.
Obiectivul situaţiilor financiare	
Directiva a IV-a	Conturile anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datorilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii (art. 2.(3))
IAS	Obiectivul situaţiilor financiare[240] este de a furniza informaţii despre poziţia financiară, performanţa şi fluxurile de trezorerie ale unei entităţi utile unei game largi de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situaţiile financiare prezintă, de asemenea, şi rezultatele gestiunii resurselor încredinţate conducerii entităţilor.
OMFP 94 /2001	Obiectivul situaţiilor financiare este de a oferi o imagine fidelă a poziţiei financiare, a modificărilor capitalului propriu şi fluxurilor de trezorerie. Informaţia din situaţiile financiare sunt utile utilizatorilor în luarea deciziilor.
OMFP 1752/2005	Situaţiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datorilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii entităţii (art.9)
Observaţii:	Obiectivul situaţiilor financiare din OMFP 1752/2005 este în conformitate cu Directiva a IV-a.
Forma de prezentare a situaţiilor financiare	
Directiva a IV-a	Directiva prevede formate prestabilite pentru conturile anuale la articolele 9, 10, 23-26. Articolul 4.1 precizează: în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere, elementele prevăzute la art. 9, 10 şi 23 - 26 trebuie prezentate separat, în ordinea indicată. O subclasificare mai detaliată a elementelor este permisă cu condiţia ca formatele să fie respectate. Se pot adăuga noi elemente numai în cazul în care conţinutul acestora nu este acoperit de nici unul dintre elementele prevăzute de formate. Statele membre pot impune subclasificări sau

239 *** IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* , IFRS 2005, p. 646.
240 Ibidem, p. 646.

	adăugări de elemente noi.
IAS	IAS-urile nu precizează formate pentru situaţiile financiare, acestea oferind o listă a elementelor din situaţiile financiare, care prin natura sau funcţia lor, ar trebui separate în acestea. Informaţii ce trebuie prezentate în bilanţ Paragraful 68 precizează că bilanţul va cuprinde elementele-rând care prezintă cel puţin următoarele valori[241]: a) imobilizări corporale; b) investiţii imobiliare; c) imobilizări necorporale; d) active financiare (fără valorile de la (e), (h) şi (i)); e) investiţii financiare contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă; f) active biologice; g) stocuri; h) creanţe comerciale şi similare; i) numerar şi echivalente de numerar; j) datorii comerciale şi similare; k) provizioane; l) datorii financiare (excluzând sumele arătate la punctele (j) şi (k)); m) datorii şi creanţe pentru impozitul curent, după cum sunt definite în IAS 12 *Impozitul pe profit*; n) datorii privind impozitele amânate şi creanţe privind impozitele amânaţi după cum sunt ele definite în IAS 12; o) interes minoritar, prezentat în cadrul capitalurilor proprii; şi p) capital emis şi rezerve atribuibile acţionarilor societăţii-mamă.
OMFP 94 /2001	Formate prestabilite de bilanţ şi cont de profit şi pierdere. a) bilanţul trebuie sã prezinte cel puţin posturile enumerate în formatul de bilanţ prezentat la pct. 4.10: **Bilanţul** cuprinde următoarele rubrici[242]: **A.** Active imobilizate; **B.** Active circulante; **C.** Cheltuieli în avans; **D.** Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an; **E.** Active circulante nete, respectiv datorii curente nete; **F.** Total active minus datorii curente; **G.** Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an; **H.** Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli; **I.** Venituri în avans; **J.** Capital şi rezerve. b) contul de profit şi pierdere, este asemănător cu cel conform Directivei a IV-a a CEE, dar prezintă şi unele deosebiri. Acesta trebuie sã prezinte cel puţin elementele enumerate în formatul de cont de profit şi pierdere prezentat la pct. 4.26[243]: 1. Cifra de afaceri netă 2. Variaţia stocurilor de produse finite, produse reziduale şi producţie în curs de execuţie 3. Producţia imobilizată 4. Alte venituri din exploatare 5. a). Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile, b). Alte cheltuieli din afară 6. Cheltuieli cu personalul: a). Salarii b). Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială 7. a). Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale, b). Ajustarea valorii activelor circulante 8. Alte cheltuieli de exploatare

[241] *** IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*, *IFRS 2005*, art. 68, p. 658.

[242] *** OMFP nr. 94/2001, *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate*, par. 4.10.

[243] Ibidem, par. 4.26.

	Profitul sau pierderea din exploatare 9. Venituri din interese de participare 10. Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe ce fac parte din activele imobilizate 11. Venituri din dobânzi şi alte venituri similare 12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante 13. Cheltuieli cu dobânzile şi alte cheltuieli similare **14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă** 15. Venituri extraordinare 16. Cheltuieli extraordinare **17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară** 18. Impozitul pe profit 19. Alte impozite ce nu apar în elementele de mai sus **20. Rezultatul exerciţiului financiar** 21. Rezultatul pe acţiune (de bază/ diluat) c) situaţia fluxurilor de trezorerie trebuie sã prezinte elementele enumerate într-unul din formatele situaţiei fluxurilor de trezorerie, prevăzute de IAS 7; d) situaţia modificărilor capitalului propriu va prezenta informaţiile cerute de Standardele Internaţionale de Contabilitate.
OMFP 1752/2005	Formate prestabilite pentru toate componentele situaţiilor financiare. O subclasificare mai detaliată a elementelor se poate face numai în notele explicative. Formatul situaţiilor financiare este prezentat în subcapitolul 5.3.
Observaţii:	Formatul de bilanţ adoptat de OMFP 1752/2005 este formatul prestabilit de articolul 10 din Directiva a IV-a, formatul de cont de profit şi pierdere din OMFP 1752/2005 este formatul prestabilit de articolul 23 din Directiva a IV-a. Principalele deosebiri între formatul contului de profit şi pierdere din OMFP 94/2001 şi cel prezentat de OMFP 1752/2005 sunt: - în formatul prezentat în OMFP 1752/2005 nu mai este calculat indicatorul Rezultatul pe acţiune (de bază / diluat); - în formatul prezentat în OMFP 1752/2005 apar elemente noi în structura veniturilor/cheltuielilor din exploatare: Venituri/Cheltuieli din dobânzi înregistrate de entităţile a căror obiect de activitate îl constituie leasingul.
Definirea elementelor situaţiilor financiare	
Directiva a IV-a	Cuprinde 2 secţiuni respectiv secţiunile 4 şi 6 în care se regăsesc prevederi referitoare la elementele din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere, fără sa procedeze la definirea conceptuală a elementelor situaţiilor financiare (active, datorii, venituri cheltuieli).
IAS	Defineşte următoarele elemente ale situaţiilor financiare: - active, datorii şi capitaluri proprii (legate de evaluarea poziţiei financiare); - veniturile şi cheltuielile (legate de evaluarea performanţei), ajustările pentru menţinerea capitalului.
OMFP 94 /2001	Se definesc detaliat elementele situaţiilor financiare conform IAS.
OMFP 1752/2005	Ca şi Directiva a IV-a, acesta cuprinde 2 secţiuni respectiv secţiunile 3 şi 5 în care se regăsesc prevederi referitoare la elementele din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere, fără sa definească activele, datoriile, capitalul propriu, veniturile, cheltuielile.
Principii contabile	
Directiva a IV-a	Directiva a IV-a evocă următoarele principii în articolul 31. - principiul continuităţii activităţii; - principiul permanenţei metodelor; - principiul prudenţei; - principiul independenţei exerciţiului; - principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv; - principiul intangibilităţii; - principiul necompensării;
IAS	IASB evocă următoarele principii fără a le regăsi cu denumirea de principii: - continuitatea activităţii - pragul de semnificaţie; - prevalenţa economicului asupra juridicului; - prudenţa; - principiul necompensării

	- principiul conectării cheltuielilor la venituri; - principiul permanentei metodelor; - principiul independentei exerciţiului;
OMFP 94 /2001	− principiul continuităţii activităţii − principiul permanenţei metodelor; − principiul prudenţei; − principiul independenţei exerciţiului; − principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv − principiul intangibilităţii; − principiul necompensării; − principiul prevalenţei economicului asupra juridicului; − principiul pragului de semnificaţie
OMFP 1752/2005	Ordinul evocă următoarele principii în articolele 41-51. - principiul continuităţii activităţii; - principiul permanenţei metodelor; - principiul prudenţei; - principiul independenţei exerciţiului; - principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv; - principiul intangibilităţii; - principiul necompensării; - principiul prevalenţei economicului asupra juridicului; principiul pragului de semnificaţie.
Observaţii:	Deşi în Directiva a IV- a nu apar principiile prevalenţei economicului asupra juridicului şi a pragului de semnificaţie, în ordinul 1752 acestea se regăsesc.
Recunoaşterea structurilor din situaţiile financiare	
Directiva a IV-a	Nu se pune problema recunoaşterii structurilor din situaţiile financiare, deoarece prevederile directivei a IV-a au la bază abordarea juridică.
IAS	➢ Un activ este recunoscut în bilanţ în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate şi activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil. ➢ O datorie este recunoscută în bilanţ atunci când este probabilă o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice, va rezulta din decontarea unei obligaţii prezente şi cânt valoarea de decontare poate fi evaluată în mod credibil. ➢ Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, iar acestea pot fi evaluate în mod credibil. ➢ Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferentă diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, iar această reducere poate fi evaluată în mod credibil.
OMFP 94 /2001	Structurile din situaţiile sunt recunoscute în conformitate cu criteriile de recunoaştere din IAS
OMFP 1752/2005	Prevede criterii de recunoaştere conform IAS
Observaţii:	Deşi legiuitorul precizează că OMFP 1752 este armonizat cu directivele europene, criteriile de recunoaştere sunt convergente cu referenţialul internaţional.
Evaluarea structurilor situaţiilor financiare:	
Directiva a IV-a	Metoda de bază este cea a costului istoric. Acesta se fondează pe costul de achiziţie sau de producţie. Deoarece tradiţiile în materie de evaluare ale statelor membre erau variate, impedimentul stabilirii bazelor de evaluare a fost depăşit prin oferirea de alternative ale costului . Statele membre pot autoriza / impune pentru anumite societăţi sau pentru toate societăţile[244]: a) evaluarea pe baza valorii de înlocuire pentru imobilizările corporale a căror utilizare este limitată în timp şi pentru stocuri; b) evaluarea posturilor care figurează în conturile anuale, inclusiv pentru capitalurile proprii, pe baza altor metode decât cele prevăzute anterior, care să ţină seama de inflaţie; c) reevaluarea imobilizărilor corporale şi financiare. Dacă statele membre optează pentru aceste baze, Directiva solicită menţionarea acestora anexă, inclusiv a posturilor afectate din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere.

[244] ***Directiva a IV-a a CEE, art 33.1.

IAS	Sunt utilizate în situaţiile financiare diferite baze de evaluare în diferite combinaţii: ➢ costul istoric; ➢ costul curent ➢ valoarea realizabilă (de decontare); ➢ valoarea actualizată.
OMFP 94 /2001	Bazele de evaluare folosite la evaluarea elementelor din situaţiile financiare sunt cele recunoscute de IASB.
OMFP 1752/2005	Sunt în conformitate cu Directiva a IV-a a CEE revizuită.

Se observă că, deşi prevederile OMFP 1752/2005 sunt armonizate cu Directivele europene, în acestea se regăsesc foarte multe puncte preluate din referenţialul internaţional.

Model de aplicare a standardelor contabile internaţionale în România

La SC ALFA SA, deşi situaţiile financiare pentru anii 2001-2005 au fost întocmite conform legislaţiei armonizate cu directivele europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate (OMFP 94/2001), investitorii potenţiali ai firmei nu au recunoscut aceste situaţii financiare ca fiind conforme cu IAS/IFRS. Din acest motiv, pentru investitori a fost întocmit un set separat de situaţii financiare de către firma care auditează situaţiile financiare ale SC ALFA SA.

Pornind de la bilanţul anului 2005 depus la Ministerul Finanţelor Publicede către firmă (conforme cu OMFP 94/2001) şi de la bilanţul întocmit pentru investitori (conform IAS/IFRS) de către firma auditoare, am întocmit o situaţie (vezi tab. 5.71) care prezintă diferenţele, sub formă absolută şi relativă, dintre valorile elementelor bilanţiere conforme cu prevederile OMFP 94/2001 şi cele conforme cu IAS/IFRS.

Tabelul 3-14 Situaţia comparativă a elementelor din bilanţurile întocmite conform legislaţiei naţionale în vigoare (OMFP94/2001) şi conform normelor internaţionale IAS/IFRS

BILANŢ	31.dec.04 OMFP 94	31.dec.04 IAS/IFRS	Modificare		31.dec.05 OMFP 94	31.dec.05 IAS/IFRS	Modificare	
			absolută	relativă			absolută	relativă
1	**2**	**3**	**4=3-2**	**5=4/2*100**	**6**	**7**	**8=7-6**	**9=8/6*100**
A ACTIVE IMOBILIZATE	***80982640***	***115619239***	***34636599***	***42,77***	***85592322***	***119936256***	***34343934***	***40,13***
I IMOBILIZARI NECORPORALE	77374	68195	-9179	-11,86	520512	515089	-5423	-1,04
Concesiuni, brevete, licente, marci, si alte imobilizari necorporale	77374	68195	-9179	-11,86	112688	107265	-5423	-4,81
Avansuri si imob necorporale in curs	-	-			407824	407824	0	0,00
II IMOBILIZARI CORPORALE	80898160	115542327	34644167	42,82	85064703	119412451	34347748	40,38
Terenuri si constructii	48413803	78491919	30078116	62,13	55999055	85348770	29349715	52,41
Instalatii tehnice si masini	18309286	20063551	1754265	9,58	16930534	18986465	2055931	12,14
Alte instalatii, utilaje si mobilier	460485	419671	-40814	-8,86	382894	473860	90966	23,76
Avansuri si imobilizari corporale in curs	13714585	16567186	2852601	20,80	11752220	14603355	2851135	24,26
III IMOBILIZARI FINANCIARE	7106	8717	1611	22,67	7106	8717	1611	22,67
Titluri - interese de participare	1500	2629	1129	75,27	1500	2629	1129	75,27
Titluri detinute ca imobilizari	640	1122	482	75,31	640	1122	482	75,31
Alte creante	4966	4966	0	0,00	4966	4966	0	0,00
B ACTIVE CIRCULANTE	***107809465***	***107597262***	***-212203***	***-0,20***	***126157346***	***124790580***	***-1366766***	***-1,08***
I STOCURI	23791575	23791575	0	0,00	22239458	22239458	0	0,00
Materii prime si materiale consumabile	10214023	10225078	11055	0,11	8525456	8525456	0	0,00
Productia in curs de executie	1930294	1930294	0	0,00	2048397	2048397	0	0,00
Produse finite si marfuri	11572578	11561523	-11055	-0,10	11539130	11539130	0	0,00
Avansuri pentru cumparari de stocuri	74680	74680	0	0,00	126473	126473	0	0,00
II CREANTE	82826611	82614409	-212202	-0,26	98480701	97113935	-1366766	-1,39
Creante comerciale	81385416	81385416	0	0,00	95080890	95080890	0	0,00
Alte creante	1441195	1228992	-212203	-14,72	3399811	2033045	-1366766	-40,20
III INVESTITII FINANCIARE PE TERMEN SCURT			0				0	
IV CASA SI CONTURI LA BANCI	1191279	1191279	0	0,00	5437188	5437188	0	0,00
C CHELTUIELI IN AVANS	***207801***	***207801***	***0***	***0,00***	***65338***	***27586***	***-37752***	***-57,78***
D DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE UN AN	***58346040***	***59889284***	***1543244***	***2,64***	***54007940***	***57849824***	***3841884***	***7,11***
Sume datorate institutiilor de credit	20723563	20723563	0	0,00	27921363	27921363	0	0,00
Avansuri nncasate in contul comenzilor	-	-			4910	4910	0	0,00

BILANŢ	31.dec.04 OMFP 94	31.dec.04 IAS/IFRS	Modificare absolută	Modificare relativă	31.dec.05 OMFP 94	31.dec.05 IAS/IFRS	Modificare absolută	Modificare relativă
1	**2**	**3**	**4=3-2**	**5=4/2*100**	**6**	**7**	**8=7-6**	**9=8/6*100**
Datorii comerciale	23190669	23190669	0	0,00	17963503	17963503	0	0,00
Efecte de comert de platit	-	-			37176	37176	0	0,00
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurarile sociale	14431809	15975053	1543244	10,69	8080988	11922872	3841884	47,54
E ACTIVE CIRCULANTE, RESP DATORII CURENTE NETE	***49667259***	***38736546***	***-10930713***	***-22,01***	***72214695***	***66968292***	***-5246403***	***-7,27***
F TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	***122993261***	***154355785***	***31362524***	***25,50***	***149398039***	***176836309***	***27438270***	***18,37***
G DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN	***4434343***	***9644347***	***5210004***	***117,49***	***2216738***	***7302859***	***5086121***	***229,44***
Sume datorate institutiilor de credit	869131	869131	0	0,00	2042850	2042850	0	0,00
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurarile sociale	3565211	8775215	5210004	146,13	173889	5260010	5086121	2924,92
H PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI	***1200000***	***-***			***3600813***	***-***		
I VENITURI IN AVANS	***7660604***	***9179234***	***1518630***	***19,82***	***8409027***	***10068290***	***1659263***	***19,73***
(ct 131)	7656638	9175267	1518629	19,83	8408977	10068240	1659263	19,73
(ct 472)	3967	3967	0	0,00	49	49	0	0,00
J CAPITAL SI REZERVE	***-***						***0***	
I CAPITAL SOCIAL	40435315	189757753	149322438	369,29	45489729	194812168	149322439	328,26
II PRIME DE CAPITAL	-	-			-	-		
III REZERVE DIN REEVALUARE	25263471	-69727889	-94991360	-376,00	30027368	-69727889	-99755257	-332,21
IV REZERVE	45664028	0	-45664028	-100,00	60368353	16671	-60351682	-99,97
Rezerve legale	3821774	0	-3821774	-100,00	5003562	0	-5003562	-100,00
Alte rezerve	41842254	-			55364791	16670	-55348121	-99,97
V REZULTATUL REPORTAT	5996105	13398117	7402012	123,45	7695038	19045096	11350058	147,50
VI REZULTATUL EXERCITIULUI	12424687	11283457	-1141230	-9,19	19678661	25387404	5708743	29,01
Repartizarea profitului	-12424687	0	12424687	-100,00	-19678661	0	19678661	-100,00
TOTAL CAPITALURI PROPRII	117358919	144711438	27352519	23,31	143580488	169533449	25952961	18,08
J CAPITALURI - TOTAL	***117358919***	***144711438***	***27352519***	***23,31***	***143580488***	***169533449***	***25952961***	***18,08***

Din tabelul 5.71 rezultă următoarele:

Valoarea ***imobilizărilor necorporale*** din bilanţul (OMFP 94/2001) înregistrează, atât pentru anul 2004 cât şi pentru anul 2005, reduceri faţă de valoarea acestora din bilanţul pentru investitori de 11,86% respectiv 1.04%. Aceste diferenţe de valoare se datorează următorilor factori:

- *Evaluării la recunoaşterea iniţială*: în legislaţia românească este precizat şi criteriul de valoare (1500 RON)
- *Evaluării ulterioare recunoaşterii iniţiale*:
  - conform reglementărilor naţionale, imobilizările necorporale nu se reevaluează, valoarea acestora fiind analizată an de an pentru eventualitatea constatării unor deprecieri;
  - conform IAS/IFRS, evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale se face la costul de achiziţie iniţial ajustat cu indicii medii ai preţurilor de consum anuali.

Valoarea ***imobilizărilor corporal***e din bilanţul conform OMFP 94/2001 înregistrează atât pentru anul 2004 cât şi pentru anul 2005 reduceri faţă de valoarea acestora din bilanţul pentru investitori de 42,82% respectiv 40.38%. Aceste diferenţe de valoare se datorează următorilor factori:

- *Evaluării la recunoaşterea iniţială*:
  - deşi criteriile de recunoaştere sunt aceleaşi, în legislaţia românească este precizat şi criteriul de valoare (1500 RON);
  - conform IAS/IFRS în valoarea de intrare a imobilizărilor corporale sunt incluse şi cheltuielile cu demontarea sau restaurarea amplasamentului la sfârşitul duratei de viaţă a imobilizării. În bilanţul întocmit conform OMFP 94/2001 aceste cheltuieli au valoarea zero. Altfel spus diferă valorile de intrare.
- *Amortizării imobilizărilor corporale*:
  - în bilanţul destinat investitorilor s-a folosit metoda de amortizare liniară pe toată durata de viaţă utilă a imobilizării (durata de viaţă pentru care firma îşi propune să obţină beneficii economice viitoare), în timp ce pentru în bilanţul întocmit conform OMF 94/2001 s-a folosit, atât metoda liniară cât şi metoda de amortizare accelerată pe durata de viaţă stabilită de lege (Legea nr. 15/1994 cu modificările ulterioare). Altfel spus, diferă atât metodele de amortizare cât şi duratele de viaţă;
  - în bilanţul destinat investitorilor, valoarea amortizabilă a unui activ s-a determinat prin scăderea din valoarea contabilă a activului a valorii reziduale estimate, în

timp ce, în bilanţul conform OMF 94/2001 s-a considerat valoarea reziduală nulă pentru toate imobilizările, valoarea amortizabilă fiind aceiaşi cu valoarea contabilă a activului.

➢ *Evaluării ulterioare recunoaşterii iniţiale*: tratamentul contabil alternativ permis de standardele internaţionale, respectiv evaluarea la valoarea reevaluată diferă de valoarea reevaluată obţinută conform reglementărilor româneşti. Astfel:

- conform reglementărilor româneşti, în urma reevaluărilor, imobilizările au fost evaluate la valoarea de piaţă (obţinută prin înmulţirea costului istoric cu anumiţi coeficienţi impuşi de lege), din care s-a scăzut amortizarea cumulată. Creşterile de valoare s-au contabilizat prin creşterea rezervei din reevaluare ca parte a capitalului propriu.
- conform standardelor internaţionale, valoarea reevaluată este valoarea justă din momentul reevaluării din care se scade orice amortizare cumulată şi pierdere din depreciere. Valoarea justă din momentul reevaluării s-a calculat prin înmulţirea costului de achiziţie cu indicii medii ai preţurilor de consum anuali.

➢ *Deprecierea activelor*: conform standardelor internaţionale s-au făcut teste de depreciere, pentru a se stabili dacă imobilizările erau depreciate. Conform legislaţiei româneşti, nu s-au făcut teste de depreciere, înregistrându-se provizioane având în vedere doar considerente fiscale.

Constatăm că, deşi legislaţia românească este armonizată cu standardele internaţionale de contabilitate, există diferenţe între bilanţul întocmit conform IAS/IFRS şi bilanţul întocmit în conformitate cu normele naţionale armonizate cu standardele internaţionale şi cu Directiva a IV-a a CEE.

4 ANEXE

ANEXA NR. 1

Bilanţ încheiat la data 31.12.2005 conform OMF 94/1991

	Nr. Rand	1 ianuarie 2005	31 decembrie 2005
I. IMOBILIZARI NECORPORALE			
Concesiuni, brevete, licente, marci, drepturi si valori similare si alte imobilizari necorporale	3	77.373	112.688
Avansuri si imobilizarinecorporale in curs		0	407.824
TOTAL IMOBILIZARI NECORPORALE (rd. 01 la 05)	**6**	**77.373**	**520.512**
II. IMOBILIZARI CORPORALE			
Terenuri si constructii	7	48.413.804	55.999.055
Instalatii tehnice si masini	8	18.309.286	16.934.476
Alte instalatii, utilaje si mobilier	9	460.485	382.894
Avansuri si imobilizari corporale in curs	10	13.714.585	11.752.220
TOTAL IMOBILIZARI CORPORALE (rd. 07 la 10)	**11**	**80.898.160**	**85.068.645**
III. IMOBILIZARI FINANCIARE			
Titluri sub forma de interese de participare	14	1.500	1.500
Titluri detinute ca imobilizari	16	640	640
Alte creante	17	4.966	4.966
TOTAL IMOBILIZARI FINANCIARE (rd. 12 la 18)	**19**	**7.106**	**7.106**
A. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	**20**	**80.982.639**	**85.596.263**
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
Materii prime si materiale consumabile	21	10.214.023	8.525.313
Productia in curs de executie	22	1.930.294	2.048.397
Produse finite si marfuri	23	11.559.830	11.525.635
Avansuri pentru cumparari de stocuri	24	74.680	126.473
TOTAL STOCURI: (rd. 21 la 24)	**25**	**23.778.827**	**22.225.818**
II. CREANTE			
Creante comerciale	26	81.385.416	95.080.890
Alte creante	29	1.591.199	3.415.241
TOTAL CREANTE: (rd. 26 la 30)	**31**	**82.976.615**	**98.496.131**
IV. CASA SI CONTURI LA BANCI	**36**	**1.191.279**	**5.437.188**
B. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	**37**	**107.946.721**	**126.159.137**
C. CHELTUIELI IN AVANS (ct. 471)	**38**	**207.801**	**65.338**
D. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE UN AN			
Sume datorate institutiilor de credit	40	20.723.563	28.329.962
Avansuri incasate in contul comenzilor	41	0	4.911
Datorii comerciale	42	23.190.668	17.969.446
Efecte de comert de platit		0	37.176
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii pentru asigurarile sociale	46	14.569.066	8.063.709

	Nr. Rand	1 ianuarie 2005	31 decembrie 2005
D. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE UN AN-TOTAL (rd. 39 la 46)	**47**	**58.483.297**	**54.405.204**
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 37+38-47-67)	**48**	**49.667.258**	**71.819.222**
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 20+48-63)	**49**	**122.993.260**	**149.006.512**
G. DATORII CE TREBUIE PLATITE ÎNTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN			
Sume datorate institutiilor de credit	51	869.131	1.634.250
Alte datorii, inclusiv datorii fiscale si alte datorii	57	3.565.211	190.961
G. DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN -TOTAL (rd. 50 la 57)	**58**	**4.434.342**	**1.825.211**
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI SI CHELTUIELI			
Alte provizioane	60	1.200.000	3.600.813
TOTAL PROVIZIOANE	**61**	**1.200.000**	**3.600.813**
I. VENITURI IN AVANS, din care:	**62**	**7.660.604**	**8.409.022**
- Subventii pentru investitii	63	7.656.637	8.408.973
- Venituri inregistrate in avans	64	3.967	49
J. CAPITAL SI REZERVE			
I. CAPITAL, din care:	**65**	**40.435.315**	**45.489.729**
- capital subscris varsat	67	40.435.315	45.489.729
III. REZERVE DIN REEVALUARE	**70**	**25.263.471**	**30.027.368**
IV. REZERVE ()	**72**	**45.664.027**	**60.368.353**
Rezerve legale	73	3.821.774	5.003.562
Alte rezerve	76	41.842.253	55.364.791
V. REZULTATUL REPORTAT(sold C)	**77**	**5.996.105**	**7.695.038**
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI(sold C)	**79**	**12.424.687**	**19.678.661**
Repartizarea profitului	**81**	12.424.687	19.678.661
TOTAL CAPITALURI PROPRII	**82**	**117.358.918**	**143.580.488**
J. CAPITALURI - TOTAL	**84**	**117.358.918**	**143.580.488**

ANEXA NR. 2 BILANŢUL LA 30.09.2006 CONFORM OMF 1752/2005

RON

Denumirea elementului		Nr.	Sold	
			01.01.2006	**30.09.2006**
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZARI NECORPORALE	01	520.513	984.169
	II. IMOBILIZARI CORPORALE	02	85.068.645	84.694.000
	III. IMOBILIZARI FINANCIARE	03	7.106	8.199
	ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd. 01 la 03)	**04**	**85.596.264**	**85.686.368**
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI	05	22.225.818	18.804.709
	II. CREANTE	06	98.496.131	124.848.269
	III. INVESTITII PE TERMEN SCURT	07	0	0
	IV. CASA SI CONTURI LA BANCI	08	5.437.188	1.316.680
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	**09**	**126.159.137**	**144.969.658**
C.	**CHELTUIELI IN AVANS (471)**	**10**	**65.338**	**9.084**
D	**DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN**	**11**	**54.405.204**	**61.443.107**
E.	**ACTIVE CIRCULANTE NETE/ DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)**	**12**	**71.819.222**	**83.535.635**
F.	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12+17)**	**13**	**149.006.513**	**160.835.203**
G.	**DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN**	**14**	**1.825.212**	**1.413.144**
H.	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI SI CHELTUIELI**	**15**	**3.600.813**	**0**
I.	**VENITURI IN AVANS (rd. 17+18), din care:**	**16**	**8.409.022**	**8.386.800**
	-Subventii pentru investitii	17	8.408.973	8.386.800
	-Venituri inregistrate in avans	18	49	0
J	**CAPITAL SI REZERVE**			
	I. CAPITAL, din care:	19	45.489.729	45.489.729
	-Capital subscris varsat	20	45.489.729	45.489.729
	-Patrimoniul regiei	22	0	0
	II. PRIME DE CAPITAL	23	0	0
	III.REZERVE DIN REEVALUARE	24	30.027.368	29.875.114
	IV. REZERVE	25	60.368.353	59.624.401
	V. REZULTATUL REPORTAT—- Sold C	27		
	.... Sold D	28	0	0
	VI.REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (sold C)	29	19.678.661	19.056.445
	Repartizarea profitului	31	19.678.661	0
	CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	**32**	**143.580.488**	**159.422.059**
	Patrimoniul public	33	**0**	**0**
CAPITALURI - TOTAL (rd.32+33)		**34**	**143.580.488**	**159.422.059**

ANEXA NR. 3

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE CONFORM OMF 94/2001

	Nr. Rand	**2004**	**2005**
1. Cifra de afaceri neta (rd. 02 la 04)	**1**	**136.028.515**	**163.497.747**
Productia vanduta (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	2	134.647.859	162.271.174
Venituri din vanzarea marfurilor (ct. 707)	3	1.380.656	1.226.573
2. Variatia stocurilor (ct. 711)			
- sold C	5	12.731.829	13.494.253
- sold D	6	9.919.256	13.409.853
3. Productia imobilizata(ct. 758+7417)	7	139.418	199.708
4. Alte venituri din exploatare (ct. 758+7417)	8	815.998	1.085.174
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL	**9**	**139.796.504**	**164.867.029**
(rd. 01+05-06+07+08)			
5.a) Cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile	10	54.758.921	48.867.197
(ct. 601+602-7412)			
Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	11	629.304	843.608
b) Alte cheltuieli din afara (cu energie si apa) (ct. 605-7413)	12	8.344.195	8.197.793
Cheltuieli privind marfurile (ct. 607)	13	1.109.053	807.664
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16)	14	31.644.999	37.663.125
a) Salarii (ct. 641-7414)	*15*	24.050.701	28.620.000
b) Cheltuieli cu asigurarile si protectia sociala (ct. 645-7415)	*16*	7.594.298	9.043.125
7.a) Ajustarea valorii imobilizarilor corporale si necorporale (rd. 18-19)	17	7.044.456	15.027.772
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	*18*	7.044.456	17.223.459
a.2) Venituri(ct. 7813+7815)	*19*	0	2.195.687
7.b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21-22)	20	741.379	660.394
b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	*21*	793.069	1.396.006
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	*22*	51.690	735.612
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23	17.431.313	24.054.298
8.1. Cheltuieli privind prestatiile externe	24	9.041.713	14.876.528
(ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)			
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate	25	711.421	795.254
(ct. 635)			
8.3. Cheltuieli cu despagubiri, donatii si activele cedate	26	7.678.179	8.382.516
(ct. 6581+6582+6583+6588)			
Ajustari privind provizioanele pentru riscuri si cheltuieli	27	1.200.000	2.400.813
Cheltuieli (ct. 6812)	28	1.200.000	3.600.813
Venituri (ct. 7812)	29	0	1.200.000
CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL	**30**	**122.903.620**	**138.522.664**
(rd. 10 la 14+17+20+23+27)			
REZULTATUL DIN EXPLOATARE: **5** (rd. 09-30) **Profit**	**31**	**16.892.884**	**26.344.365**
10. Venituri din interese de participatie	33	62.100	89.100

	Nr. Rand	2004	2005
(ct. 7613+7614+7615+7616)			
11. Venituri din dobanzi (ct. 766)	37	109.409	22.436
Alte venituri financiare	39	3.364.525	1.541.396
(ct. 7617+762+763+764+767+768+765+788)			
VENITURI FINANCIARE – TOTAL	**40**	**3.536.034**	**1.652.932**
(rd. 33+35+37+39)			
13. Cheltuieli privind dobanzile (ct. 666-7418)	44	876.233	1.380.490
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+667+665+688+668)	46	1.975.724	2.891.952
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL	**47**	**2.851.957**	**4.272.442**
REZULTATUL FINANCIAR:			
(rd. 40-47) **Profit**	**48**	**684.077**	**0**
(rd. 47-40) **Pierdere**	**49**	**0**	**2.619.510**
14. REZULTATUL CURENT:			
(rd. 31+48) **Profit**	**50**	**17.576.961**	**23.724.855**
15. VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)	**56**	**143.332.538**	**166.519.961**
16. CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)	**57**	**125.755.577**	**142.795.106**
17. REZULTATUL BRUT:			
(rd. 56-57) **Profit**	**58**	**17.576.961**	**23.724.855**
18. IMPOZITUL PE PROFIT (rd. 61+62-63)	**60**	**5.152.274**	**4.046.194**
- Cheltuieli cu impozitul pe profit curent (ct. 6911)	61	5.138.566	5.200.759
- Cheltuieli cu impozitul pe profit amanat (ct. 6912)	62	13.708	419.442
- Venituri din impozitul pe profit amanat (ct. 791)	63	0	1.574.007
20. REZULTATUL NET AL EXERCITIULUI FINANCIAR:			
6 Profit	**65**	**12.424.687**	**19.678.661**
21. REZULTATUL PE ACTIUNE			
- de baza	**67**	0,0307	0,0432
- diluat	**68**	0,0307	0,0432

ANEXA NR. 4

CONTUL DE PROFIT SI PIERDERE 30.09.2006 CONFORM OMF 1752/2005

Denumirea indicatorilor	Nr. Rd	Exercitiul financiar	
		Precedent	Curent
1. Cifra de afaceri neta (**rd. 02 la 05**)	1	116.099.895	130.963.313
Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)		115.114.579	130.065.795
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	3	985.316	897.517
Venituri din dobânzi înregistrate de entităţile al căror obiect de activitate il constituie leasingul (ct. 766)	**4**	0	0
Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	5	0	0
2. Variatia stocurilor Sold C	6	0	0
Sold D	7	1.652.354	2.184.694
3. Productia imobilizata (ct. 721+ 722)	8	186.115	274.095
4. Alte venituri din exploatare (ct. 758 + 7417)	9	1.274.903	1.431.014
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01+06-07+08+09)	10	**115.908.559**	**130.483.727**
5.a)Cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile (ct. 601+602-7413)	11	35.706.273	34.459.032
Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	12	493.942	724.408
b) Alte cheltuieli externe (cu energia si apa) (ct. 605-7413)	13	5.942.012	4.708.458
Cheltuieli privind marfurile (ct. 607)	14	842.307	852.206
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 16+17)	15	27.599.833	32.148.267
a) Salarii si indemnizatii (ct. 641+ 642- 7414)	16	20.904.903	24.432.312
b) Cheltuieli cu asigurarile si protectia sociala (ct. 645-7415)	17	6.694.929	7.715.955
7.a) Ajustari de valoare privind imobilizarile corporale si necorporale (rd. 19-20)	18	11.464.024	7.491.198
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	19	11.464.024	8.629.936
a.2) Venituri (ct. 7813)	20	0	1.138.738
7.b) Ajustari de valoare privind activele circulante (rd. 22-23)	21	-169.330	3.600.993
b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	22	193.779	4.109.570
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	23	363.109	508.577
8. Alte cheltuieli din exploatare (rd. 25 la 28)	24	14.884.470	27.022.535
8.1 Cheltuieli privind prestatiile externe (ct. 611+612 +613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	25	9.683.661	18.948.805
8.2 Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate (ct. 635)	26	592.261	1.223.585
8.3 Cheltuieli cu despagubiri, donatii si active cedate(ct. 658)	27	4.608.547	6.850.145
Cheltuieli privind dobinzile de refinantare inregistrate de entitatile al caror obiect de activitate il constituie leasingul (ct. 666)	28	0	0
Ajustari privind provizioanele (rd. 30-31)	29	-1.200.000	-3.600.813
Cheltuieli (ct. 6812)	30	0	0
Venituri (ct. 7812)	31	1.200.000	3.600.813

Denumirea indicatorilor	Nr. Rd	Exercitiul financiar	
		Precedent	Curent
CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 11 la 15+18+21+24+29)	32	**95.563.530**	**107.406.284**
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE *Profit* (rd. 10-32)	33	20.345.029	23.077.443
- *Pierdere* (rd. 32-10)	34		
9.Venituri din interese de participare (ct. 7611+7613)	35	89.100	0
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	36	0	0
10.Venituri din alte investitii si imprumuturi care fac parte din activele imobilizate(ct.763)	37	0	0
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	38	0	0
11 .Venituri din dobinzi (ct. 766)	39	18.915	30.120
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	40	0	0
Alte venituri financiare(ct.762+764+765+767+768)	41	1.122.624	1.794.385
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35+37+39+41)	42	1.230.639	1.824.505
12.Ajustari de valoare privind imobilizarile financiare si investitii detinute ca active circulante (rd. 44-45)	43	0	0
Cheltuieli (ct. 686)	44	0	0
Venituri (ct. 786)	45	0	0
13.Cheltuieli privind dobinzile (ct. 666-7418)	46	1.031.207	1.557.888
- din care, cheltuieli in relatia cu entitatile afiliate	47	0	0
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668)	48	783.485	674.181
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 43+46+48)	49	1.814.692	2.232.069
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARA - *Profit* (rd. 42-49)	50		
- *Pierdere* (rd. 49-42)	51	584.053	407.564
14. PROFITUL SAU PIERDEREA CURENTA: - *Profit (rd.* 10+42-32-49)	52	19.760.976	22.669.879
- Pierdere (rd. 32+49-10-42)	53		
15. Venituri extraordinare (ct. 771)	54	0	0
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	55	0	0
17.PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARA: - *Profit* (rd. 54-55)	56	0	0
- *Pierdere* (rd. 55-54)	57		
VENITURI TOTALE (rd. 10+42+54)	58	117.139.198	132.308.232
CHELTUIELI TOTALE (rd. 32+49+55)	59	97.378.222	109.638.353
PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(A): - *Profit* (rd. 58-59)	60	19.760.976	22.669.879
- *Pierdere* (rd. 59-58)	61		
18. IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691)	62	2.853.388	3.613.434
19. Alte impozite neprezentate in elementele de mai sus (ct. 698)	63	0	0
20. PROFITUL SAU PIERDEREA NET(A) EXERCITIULUI FINANCIAR - *Profit (rd. 60-61-62-63)*	64	16.907.588	19.056.445
- *Pierdere (rd. 61+62+63-60)*	65		

ANEXA NR. 5

SITUAŢIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

Element al Capitalului Propriu	Sold la 1 ianuarie 2005	7 Creşteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie 2005
		Total. din care	prin transfer	Total. din care	Prin Transfer	
0	1	2	3	4	5	6=1+2-4
Capital subscris	40.435.315	5.054.414	5.054.414	-	-	45.489.729
Rezerve din reevaluare	25.263.471	5.356.884	5.356.884	592.987	592.987	30.027.368
Rezerve legale	3.821.774	1.181.788	1.181.788	-	-	5.003.562
Alte rezerve	41.842.254	18.826.648	18.826.648	5.304.111	5.304.111	55.364.791
Rezultatul reportat (cont 1171)						
Profit nerepartizat	5.637.191	8.636.184	8.636.184	7.530.238	-	6.473.137
Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (cont 1175)	358.914	592.987	592.987	-	-	951.901
Total	117.358.919	39.648.905	39.648.905	13.427.336	5.897.098	143.580.488

ANEXA NR. 6

SITUAŢIA FLUXURILOR DE NUMERAR

	2004	2005
8 I. FLUXURI DE NUMERAR DIN ACTIVITATI DE EXPLOATARE		
Încasări in numerar din vânzarea de bunuri si prestarea de servicii	122.043.448	137.207.264
Încasări in numerar provenite din redevenţe. onorarii. comisioane si alte venituri	168.676	5.081.669
Plăti in numerar către furnizori de bunuri si servicii	(72.523.469)	(78.252.582)
Plăti in numerar către si in numele angajaţilor. plaţi efectuate de angajator in legătura cu personalul	(35.578.460)	(38.706.156)
Taxa pe valoarea adăugată plătita	(701.971)	(675.658)
Alte impozite. taxe si vărsăminte asimilate plătite	(4.242.496)	(3.830.853)
Numerar generat de exploatare	9.165.728	20.823.685
Dobânzi încasate	108.945	22.404
Dobânzi plătite	(809.822)	(1.302.652)
Impozit pe profit plătit	(5.452.825)	(5.095.243)
Fluxuri de numerar nete din activităţi de exploatare	**3.012.026**	**14.448.194**
9 II.FLUXURI DE NUMERAR DIN ACTIVITATI DE INVESTITII		
Încasări si plăti in numerar din alte activităţi de investiţii	4.141.920	1.103.844
Plăţile in numerar pentru achiziţionarea de terenuri si mijloace fixe. active necorporale si alte active pe termen lung	(11.425.430)	(16.966.396)
Dividende încasate	62.100	89.100
Fluxuri de numerar nete din activităţi de investiţie	**(7.221.410)**	**(15.773.452)**
10 III. FLUXURI DE NUMERAR DIN ACTIVITATI DE FINANTARE		
Încasări din împrumuturi pe termen lung/rambursari	(1.749.912)	(1.875.537)
Încasări din împrumuturi pe termen scurt/rambursari	2.066.648	6.495.982
Plăţi pentru operaţiunile de leasing financiar	(380.516)	(717.015)
Dividende plătite	(1.359.967)	(1.757.399)
Fluxuri de numerar nete din activităţi de finanţare	**(1.423.748)**	**5.897.104**
Efectele variaţiei ratei de schimb aferente numerarului si echivalentelor de numerar	2.099.195	(325.937)
Fluxuri de numerar – TOTAL	**(3.533.937)**	**4.245.909**
Numerar si echivalente de numerar la începutul perioadei	**4.725.216**	**1.191.279**
Numerar si echivalente de numerar la finele perioadei	**1.191.279**	**5.437.188**

ANEXA NR. 7

NOTE EXPLICATIVE LA SITUAŢIILE FINANCIARE

NOTA 1. ACTIVE IMOBILIZATE

Elemente de activ	Sold initial 01.01.2005	Transfe ruri	Creşteri	Diminuări	Sold final 31.12.2005	Sold initial 1.01.2005	Creşteri	Diminuări	Sold final 31.12.2005	Variatii	
0	**1**	**2**	**3**	**4**	**5 (1+2+3-4)**	**6**	**7**	**8**	**9 (6+7-8)**	**10 (1-4)**	**11 (3-7)**
Alte imob.necorporale	261 133		84 285		345 418	183 760	48 970		232 730	77 373	112 688
Imob.necorp.in curs			407 824		407 824					0	407 824
TOTAL IMOB. NECORPORALE	**261 133**	**0**	**492 109**	**0**	**753 242**	**183 760**	**48 970**	**0**	**232 730**	**77 373**	**520 512**
Terenuri	9 863 544		4 375 121		14 238 665					9 863 544	14 238 665
Construcţii	52 583 441	-202 485	10 698 249	541 463	62 537 742	13 606 249	3 305 563	192 165	16 719 647	38 977 192	45 818 095
Masini.utilaje şi instal. de lucru. instal.mas.ctrl. mijloace de transport	55 965 547	365 031	7 108 818	1 542 795	61 896 601	37 732 669	7 889 852	660 397	44 962 124	18 232 878	16 934 477
Mobilier.ap. birotica şi alte active corporale	2 417 548	-162 546	161 637	7 329	2 409 310	1 908 696	124 570	6 850	2 026 416	508 852	382 894
Avansuri şi imob.corp. în curs	13 714 586		-268 769	1 693 596	11 752 221					13 714 586	11 752 221
TOTAL IMOB. CORPORALE	**134 544 666**	**0**	**22 075 056**	**3 785 183**	**152 834 539**	**53 247 614**	**11 319 985**	**859 412**	**63 708 187**	**81 297 052**	**89 126 352**
Titluri part.imobilizate	2 140				2 140					2 140	2 140
Creanţe imobizate	4 966				4 966					4 966	4 966
TOTAL IMOB.FIN.	**7 106**				**7 106**					**7 106**	**7 106**
Provizioane pt. deprec. Imob. corp.						398 891	5 854 502	2 195 687	4 057 706	**-398 891**	**-4 057 706**
TOTAL ACTIVE IMOB.	**134 812 905**	**0**	**22 567 165**	**3 785 183**	**153 594 887**	**53 830 265**	**17 223 457**	**3 055 099**	**67 998 623**	**80 982 640**	**85 596 263**